

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ**

**ЯБЛОНСЬКА Ірина Анатоліївна**

**КОНТРОЛІНГ ЯК МЕТОД СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ  
ТА АНАЛІЗУ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня

«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри аудиту та

державного контролю

Здирко Наталія Григорівна

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень щодо впровадження системи фінансового контролінгу в рамках управління підприємством.

Об'єктом дослідження є контролінг в Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН України (ННВК «Всеукраїнський науково-навчальний консорціум») с. Уладівське Калинівського району Вінницької області (далі - Станції).

Метою дослідження є визначення сутності фінансового контролінгу, основних принципів впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах, поглиблення теоретико-методичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму його практичного застосування в Станції. Для досягнення поставленої мети вирішено такі основні завдання: розглянуто сутність та необхідність фінансового контролінгу як основної форми фінансового контролю на підприємстві; визначення особливостей стратегічного та оперативного фінансового контролінгу; розглянуто методологічні основи організації фінансового контролінгу на підприємстві; проведено аналіз діяльності підприємства з метою визначення першочергових завдань, які має вирішувати система контролінгу на підприємстві; розроблено пропозиції щодо вдосконалення системи фінансового контролінгу на підприємстві.

За результатами дослідження розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої організації і методики проведення контролінгу на підприємстві. Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: контролінг, управлінські рішення, аналітичні процедури, антикризові заходи, внутрішній контроль, методичний інструментарій.

Магістерська робота містить 157 сторінок, 11 таблиць, 33 рисунки, список використаних джерел включає 191 джерело, 7 додатків.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	8
1.1. Сутність, завдання та значення контролінгу в системі управління підприємством	8
1.2. Об'єкти, суб'єкти та види контролінгу на підприємстві	20
1.3. Еволюція контролінгу та світовий досвід його формування	35
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН КОНТРОЛІНГУ ЯК МЕТОДУ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	52
2.1. Принципи та функції побудови системи контролінгу	52
2.2. Організаційні аспекти контролінгу на підприємстві	62
2.3. Методика та прийоми проведення контролінгу	76
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	89
3.1. Контролінг - запорука економічної безпеки підприємства	89
3.2. Стратегічний управлінський облік в системі контролінгу підприємства	106
3.3. Стратегічний контролінг в антикризовому управлінні	120
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	131
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Контролінг - концепція економічного управління підприємством, спрямована на виявлення всіх шансів і ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку. Метою впровадження системи контролінгу є побудова на підприємстві ефективної системи прийняття, реалізації, контролю та аналізу управлінських рішень.

Особливість управління підприємством в сучасних умовах полягає в тому, що з одного боку, необхідний моніторинг зовнішнього середовища (ринків закупівель, збуту, робочої сили, капіталу) й адекватне реагування на його вплив, а, з іншого боку, управління процесами всередині самого підприємства. З метою прийняття вірних управлінських рішень необхідно вивчити умови, в яких функціонує підприємство і виходячи із встановлених цілей, оцінки та результатів аналізу альтернативних варіантів, обирати оптимальний. Науково-технічний прогрес, висока динамічність зовнішнього та внутрішнього середовищ перетворюють сучасні підприємства на все складніші системи. Для забезпечення керованості таких систем необхідно застосування нових методик. Удосконалення системи управління вимагає розробки механізму координації процесів усередині самої системи. Методом вирішення вказаних проблем є контролінг. Саме це зумовило вибір теми магістерської роботи.

Проблеми контролінгу висвітлюються в наукових працях Є.А. Ананькіна, С.В. Данілочкіна, А.М. Карминського, М.Л. Ю.С. Лаута, С.Н. Петренко, Л.О. Сухаревої, О.О. Терещенка, Х.Й. Фольмута, а також науковців Вінницького національного аграрного університету Гуцаленко Л. В. [32, 33], Любар О. О. [85], Мулик Т. О. [101], Плахтій Т. Ф. [122, 123, 124], Правдюк Н. Л. [128, 129, 130], Томчук О. Ф. [162], Фабіянської В.Ю. [166, 167].

У своїх дослідженнях вчені розглядають сутність контролінгу як засобу внутрішнього контролю, доводять необхідність і обґрунтовують основні принципи та умови його використання. Але питання організації системи контролінгу на підприємствах потребують поглибленого вивчення.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дослідження є визначення сутності фі-

нансового контролінгу, основних принципів впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах, поглиблення теоретико-методичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму його практичного застосування в Станції. Досягненню поставленої мети сприяє виконання завдань:

1) розглянути сутність та необхідність фінансового контролінгу як основної форми фінансового контролю на підприємстві; визначити особливості стратегічного та оперативного фінансового контролінгу;

2) розглянути методологічні основи організації та проведення контролінгу на підприємстві;

3) провести аналіз сучасного стану контролінгу на підприємстві з метою визначення першочергових завдань, які має вирішувати система контролінгу на підприємстві;

4) розробити пропозиції щодо вдосконалення системи фінансового контролінгу на підприємстві.

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів контролінгу на підприємстві, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління на мікрорівні.

Об'єктом дослідження є контролінг в Уладово-Люлинецькій дослідно-селекційній станції Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН України (ННВК «Всеукраїнський науково-навчальний консорціум») с. Уладівське Калинівського району Вінницької області (далі - Станції).

**Методи дослідження.** Теоретичною й методологічною базою магістерської роботи слугували фундаментальні положення сучасної економічної науки, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з проблеми дослідження.

Методичну основу роботи, в залежності від поставлених задач, становлять такі загальнонаукові та спеціальні методи досліджень: абстрактно-логічний – при уточненні понятійного апарату; групування, експертної оцінки; горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності – для діагностики фінансового стану підприємства; порівняння, графічний, евристичні методи

досліджень.

**Інформаційною базою дослідження** є бухгалтерська та фінансова звітність досліджуваного підприємства, дані реєстрів бухгалтерського обліку, статистичні матеріали державного комітету статистики України, матеріали науково-практичних конференцій та роботи вітчизняних і закордонних фахівців, особисті спостереження автора.

Інформаційну базу роботи становить бухгалтерська та фінансова звітність Станції, дані реєстрів обліку, статистичні матеріали державного комітету статистики України та роботи вітчизняних і закордонних фахівців.

**Практичне значення одержаних результатів.** На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності сільськогосподарських підприємств, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення контролінгу на підприємстві.

**Особистий внесок здобувача.** Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов'язаних з контролінгом на підприємстві.

**Наукова новизна** полягає в поглибленні теоретико-практичних процедур впровадження контролінгу на підприємстві, розробці рекомендацій щодо удосконалення організації механізму контролінгу на сільськогосподарських підприємствах.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження доповідались і обговорювались обговорювались під час проведення студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю 29 березня 2018 року, м. Вінниця) [184].

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 157 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 11 таблиць, 33 рисунки і 7 додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 1.1. Сутність, завдання та значення контролінгу в системі управління підприємством

В епоху глобалізації, конкуренції і економічного та технологічного прогресу, вдосконалення планування, координації та системи управління компаніями є одним з основних завдань контролінгу. Саме розуміння контролінгу є синтезованим і має багато різних тлумачень похідних від понять «контроль», «управлінський облік», «системне управління» [41, с. 166].

Слово «контролінг» співзвучне зі словом «контроль», відповідно створюється помилкове враження, що контролери – це ті, хто все жорстко контролюють. Але слово «контролінг» походить від англійського «to control» і означає передусім «управляти», «регулювати» і лише потім «контролювати». В українській мові «контролінг» – це іменник, а в англійській – дієслово, яке вжито в теперішньому тривалому часі (the Present continued tense), про що свідчить закінчення -ing. Це дозволяє охарактеризувати поняття контролінгу як процесу, який відбувається у даний момент часу відповідно до наявної потреби. У свою чергу, англійське «to control» походить з латинських слів «contra» та «totulus», що в перекладі означає «зустрічна роль», або сучасною мовою «координація діяльності». У XII ст. в англійській мові існувало поняття «countreroullouig» на позначення професійної назви тих осіб, які відігравали таку зустрічну, або координаційну роль при управлінні грошовими і товарними потоками [22, с. 229].

Низка вчених трактують контролінг як функціонально-обґрунтований напрям економічної роботи на підприємстві, пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Вчений Кармінський А. характеризує контролінг як концепцію управління, що породжена практикою сучасного менеджменту [58, с. 25].

Цілком підтвердженим є трактування контролінгу Терещенком О. О., який під контролінгом розуміє сукупність методів та процедур з координації планування, обліку, контролю та ризик-менеджменту, а також щодо інформаційного, методичного та консультаційного забезпечення управлінських рішень [160, с. 33].

Цигилик І.І. зазначає, що контролінг – це система, яка орієнтована на майбутній розвиток підприємства чи регіону в цілому. Це система спостереження та вивчення поведінки внутрішнього економічного механізму конкретного підприємства і розроблення шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою [176, с. 32].

Пушкар М.С. у своїх працях зазначає, що контролінг – окрема інформаційна підсистема підприємства для стратегічного управління на основі синтезу знань з менеджменту, маркетингу, фінансового й управлінського обліку, статистики, аналізу, контролю та прогнозування [137, с. 56].

У дослідженні Уткіна Е.А. дається визначення контролінгу як сукупності методів оперативного і стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу і контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, єдиної системи спрямування і досягнення стратегічних цілей підприємства [165, с. 36].

Коротков Е.М. визначає контролінг як систему безперервного відстежування тенденцій розвитку організації за методикою виявлення слабких сигналів кризи і аналізу можливих їх наслідків [7, с. 257].

Криворотько І.О. зазначає, що контролінг – це комплексна система управління підприємством, яка містить у собі управлінський облік, облік і аналіз витрат з метою контролю за всіма статтями витрат, усіма підрозділами і складовими продукції або наданих послуг, а також їх планування [69].

Сухарева Л.О. та Петренко С.М. вважають, що контролінг можна подати у вигляді системи підприємства, яка розвиває використовувані ним традиційні бухгалтерські, аналітичні й інші прийоми та засоби, вивчає проблеми, що дозволяє виробити необхідні управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру [157, с. 10].



Зоріна О.А. розглядає контролінг як спеціальну саморегулюючу систему методів та інструментів, що спрямована на функціональну підтримку менеджменту підприємства і включає інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг [51, с. 62].

Длі М.І., Михайлов С.О. та Балябіна Г.О. зазначають, що контролінг – одна з функцій, яка виконується в межах управління підприємством і полягає у підтримці управління через інформацію [38, с. 76].

Дослідження різних визначень контролінгу свідчить, що не існує однозначного тлумачення цього поняття.

Більшість науковців використовують системний підхід при визначенні сутності контролінгу, інші – процесний. Погляди вчених розходяться і у визначенні набору функцій контролінгу. Деякі вважають, що він є системою управління, інші – підсистемою системи управління. Тобто перші наділяють контролінг повноваженнями приймати управлінські рішення, а другі вважають, що він виконує лише сервісні функції. Різне ставлення науковців і до визначення об'єкта контролінгу. Більшість із них розглядає контролінг лише у застосуванні до підприємства в цілому. Залишається без уваги можливість його здійснення на окремих управлінських ланках та для оперативного управління.

Контролінг не можна ототожнювати з контролем, – він є способом мислення, орієнтованим на майбутнє, та пов'язаний з процесами, а контроль спрямований у минуле, на виявлення помилок, відхилень, прорахунків і проблем, аналізує провину й орієнтується на поодинокі випадки [22, с. 230].

Аналіз сучасних підходів до визначення сутності контролінгу на підприємстві наведений у Додатку А.

Із проаналізованих підходів можна виділити останнє визначення, яке найбільш комплексно, на думку автора, відбиває сутність контролінгу на підприємстві. З урахуванням цього у статті пропонується уточнене авторське визначення сутності контролінгу на підприємстві: контролінг являє собою складну динамічну систему взаємопов'язаних елементів (інформаційне забезпечення, планування, регулювання, облік, контроль, аналіз і внутрішній консалтинг),

принципів та функцій, спрямованих на дотримання траєкторії стратегічного розвитку підприємства на основі визначеної генеральної мети, що забезпечує інформацію для прийняття управлінських рішень.

Мета контролінгу – правильна та виважена оцінка господарських ситуацій для прийняття обґрунтованих економічних рішень. У процесі здійснення управління, орієнтованого на досягнення поставленої мети, контролер надає підтримку менеджменту (координуючи окремі цілі та плани в межах єдиної програми; організовуючи процес контролінгу таким чином, щоб здійснити оптимальне та оперативне забезпечення інформацією управлінський персонал).

Метою контролінгу, яка визначається вищим керівництвом, є підтримання ефективного функціонування підприємства. Вона може змінюватися залежно від змін факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в якому функціонує підприємство. Метою може бути висока якість продукції, завоювання частки та розширення ринку продажу, зниження витрат на виробництво, зниження цін, підвищення прибутку, незалежність від кредиторів, діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки у відповідності до головної мети та попередження негативного впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на фінансовий результат та становища на ринку.

Впровадження системи контролінгу на підприємстві надає цілий ряд переваг керівництву, серед яких можна виділити: допомога у проведенні оцінки рівня фінансової стабільності та виявлення існуючих резервів, потенціалу та реальних загроз; допомога у прийнятті стратегічних рішень щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства; отримання управлінської звітності щодо діяльності підприємства; забезпечення функціонування системи бюджетування на основі чітко прогнозованих показників з урахування економічної ситуації та ряду інших факторів.

Організація системи контролінгу має базуватися на взаємодії таких елементів: аналіз (визначення того, чи відповідає фактичний стан об'єкта встановленим стандартам); планування (визначення чітких стандартів діяльності під-

приємства); облік (визначення фактичного стану об'єктів спостереження); прийняття рішень (визначення проблеми у ситуаціях, які вимагають коригуючих дій), що представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Елементи контролінгу та їх взаємодія

Джерело: [22, с. 230]

Контролінг забезпечує виконання наступних функцій [179, с. 47]:

- 1) сервісна (забезпечення необхідною для управління інформацією);
- 2) функція прийняття рішень (функція управління);
- 3) внутрішній контроль на підприємстві.

Сервісна функція – це інформаційне обслуговування контролінгу, яке забезпечується за допомогою системи планування, нормування, обліку та контролю. Всі ці системи орієнтовані на досягнення цілі, кінцевого результату дія-

льності підприємства. Інформація повинна містити задані показники (планові) та фактичні, в тому числі відомості про відхилення, виявлені в ході обліку.

Функція управління контролінгу реалізується з використанням даних аналізу відхилень, величини покриття та загальних результатів діяльності підприємства. Ця інформація необхідна для прийняття тактичних (оперативних) та стратегічних управлінських рішень.

Функція внутрішнього контролю передбачає контроль економічної роботи як організації у цілому, так й його структурних підрозділів.

Контролінг в управлінні фінансами підприємства має забезпечити процес моніторингу, аналізу, планування і контролю за рухом усіх фінансових ресурсів підприємства та своєчасного виявлення і усунення вузьких місць у процесі діяльності. Це стає можливим тільки за умов створення дійової системи контролінгу в межах наявної системи фінансового менеджменту.

Проте він не обмежується здійсненням лише внутрішнього контролю за фінансовою діяльністю та фінансовими операціями, але є ефективною координуючою системою забезпечення взаємозв'язку між формуванням інформаційної бази, аналізом, плануванням і контролем.

Визначення цілей контролінгу здійснюється з врахуванням загроз та стимуляторів розвитку підприємства, виявлених у процесі попереднього моніторингу змін зовнішнього та внутрішнього середовища. При цьому тактичні цілі контролінгу підпорядковуються загальній стратегічній меті розвитку підприємства, яка формується та обґрунтовується на основі вивчення всієї системи факторів, що визначають поточний та майбутній фінансовий стан, потенціал і можливості його покращання у довгостроковій перспективі.

На етапі планування завданням контролінгує формалізація цілей через систему показників, які б найбільш достовірно свідчили про їх досягнення, тобто визначається система показників, нормативи цих показників, методика їх розрахунку і обираються оптимальні для конкретного підприємства методики аналізу інформації.

Дослідження методологічного інструментарію системи контролінгу на

підприємстві доцільно проводити в контексті реалізації технологічного циклу відповідного процесу (рис. 1.2).

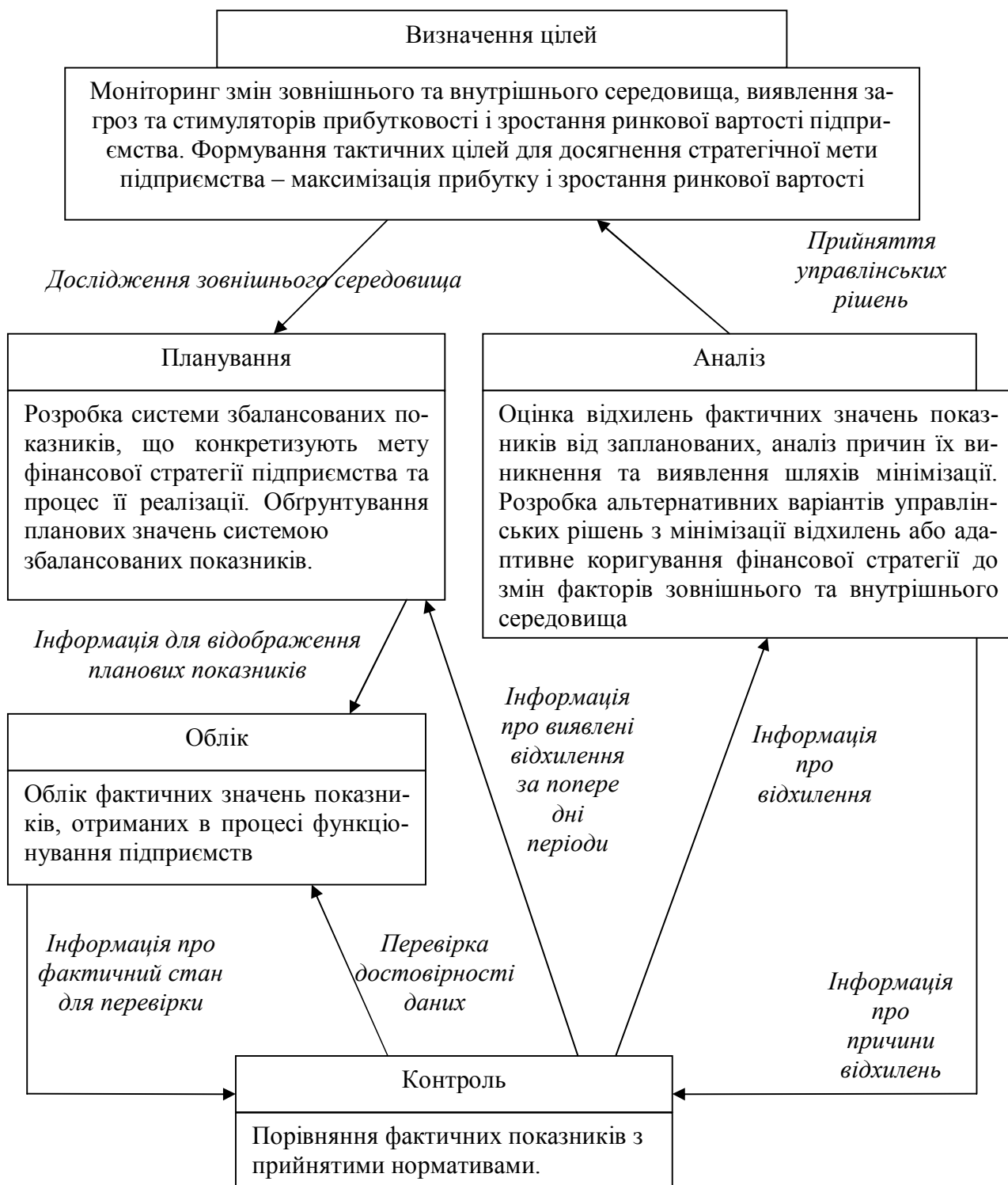


Рис. 1.2. Технологічний цикл контролінгу в системі управління фінансами підприємства

Джерело: [177, с. 34]

На етапі аналізу з'ясовуються причини зареєстрованих відхилень, визна-

чається їхній потенційний вплив на ймовірність досягнення цілей. На цій підставі здійснюється розробка альтернативних управлінських рішень для подальшої мінімізації відхилень.

Для всіх етапів циклу в системі контролінгу фінансових потоків розробляється методичне забезпечення, тобто здійснюється формування і вдосконалення інформаційної системи кожного етапу, стандартизація інформаційних носіїв та каналів, відбір інструментарію, визначення параметрів застосування інструментів. У Європі, контролінг виник після Другої світової війни в якості управлінської функції підтримки підприємств та охоплював завдання, пов'язані з управлінським обліком. Основна структура європейського контролінгу позиціонується з будовою («Будинок Контролю» – рис. 1.3).



Рис. 1.3. «Будинок Контролю»

Джерело: [177, с. 35]

У дослідженнях зарубіжних науковців контролінг постає архітектурною будовою, у якій «фундаментом» виступає роль диспетчерів в якості постачальників інформації та консультантів в процесі прийняття управлінських рішень. Тільки якщо контролери виконують обидві ролі, вони в змозі досягти своєї мі-

сії, яка супроводжує управлінське планування і контроль. Таким чином, вони відповідають за досягнення стратегічних та оперативних цілей бізнес-структур. До основної діяльності контролера належить робота з планування, формування та подання звітності і вимірювання продуктивності фірми. Вторинна діяльність ґрунтується на концептуальному управлінні: управлінні інформаційними технологіями і керуванні відділом диспетчерів. Що стосується функції планування, диспетчери несуть відповідальність за підготовку оперативних бюджетів, а також за забезпечення підтримки прийняття управлінських рішень в тактичному чи стратегічному процесі планування і в області планування проекту. В більшості закордонних компаній, контролери відіграють важливу роль в якості внутрішніх навігаторів у прийнятті управлінських рішень. Головний контролер як правило обіймає високе положення, і підпорядковуються безпосередньо генеральному директору. З ростом організаційної інтеграції фінансового та управлінського обліку приклади європейської бізнес-практики свідчать, що основне завдання контролерів полягає у вимірюванні економічних наслідків в прийнятті управлінських рішень.

На жаль, керівники більшості вітчизняних підприємств не використовують контролінг у власній діяльності, у зв'язку з недостатньою поінформованістю. А це, в свою чергу, істотно погіршує результати функціонування господарських суб'єктів, впливає на зниження рівня їх конкурентоспроможності та сприяє поширенню явищ неплатоспроможності, неліквідності і збитковості.

Впровадження контролінгу впливає на підвищення якості та результативність управління за рахунок розстановки пріоритетів. Сутність системи контролінгу полягає в інтеграції окремих елементів функцій управління. Головною відмінністю контролінгу та менеджменту є те, що ця система не виконує управлінської функції. Ця служба забезпечує методичну та інструментальну базу для підтримки основних функцій менеджменту: планування, облік та аналіз, контроль, а також оцінка ситуації прийняття управлінських рішень [48, с. 146]. Роль контролінгу в процесі управління можна представити у вигляді наступної схеми на рис. 1.4.

Процес управління	Роль контролінгу
Планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Перевіряє плани підрозділів;</li> <li>- розробляє методики та графіки укладання планів;</li> <li>- забезпечує необхідною інформацією для складання планів;</li> <li>- координує різноманітні плани та розробляє консолідований план загалом по підприємству.</li> </ul>
Організаційна робота	Контролює діяльність підрозділів, виконує облік їх витрат
Контроль та регулювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- порівняння планових і фактичних показників;</li> <li>- формує основні підконтрольні показники, встановлює допустимі відхилення;</li> <li>- аналіз відхилень, їх вплив на досягнення цілі, визначення причин відхилень та розробка заходів для їх зменшення.</li> </ul>
Аналіз прийнятих рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначає найважливіші дані для прийняття управлінських рішень;</li> <li>- надає рекомендації стосовно вибору коригувальних заходів і управлінських рішень;</li> <li>- розробляє інструменти для планування, контролю і прийняття управлінських рішень</li> </ul>

**Функції контролінгу**

Планування  
Облік та контроль  
Аналітична  
Інформаційна:

Рис. 1.4. Контролінг в процесі управління

Джерело: [48, с. 146]

Загорудько В. Л. визначає наступні функції контролінгу: планування, обліку та контролю, аналітичну та інформаційну [16, с. 146]. Специфічна функція контролінгу проявляється саме в тому, що він не бере участі в самому процесі управління, а надає велику допомогу керівництву в самому прийнятті ефективних управлінських рішень. Тобто, однією з найважливіших функцій контролінгу є інформаційна, що проявляється у забезпеченні контролінгової інформації для управління, шляхом трансформації даних, які надійшли в службу контролінгу. Ця служба надає важливу інформацію для:

– визначення стратегії і планування майбутніх процесів результатів дія-



льності підприємства;

- контролю за поточною діяльністю;
- оптимізації витрат;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб'єктивності в процесі прийняття управлінських рішень.

Отже, формування системи контролінгу на підприємстві призводить до функціональної взаємодії між існуючими функціями менеджменту та орієнтації їх на стратегічний розвиток підприємства. Концепція формування контролінгової інформації представлена на рис. 1.5.

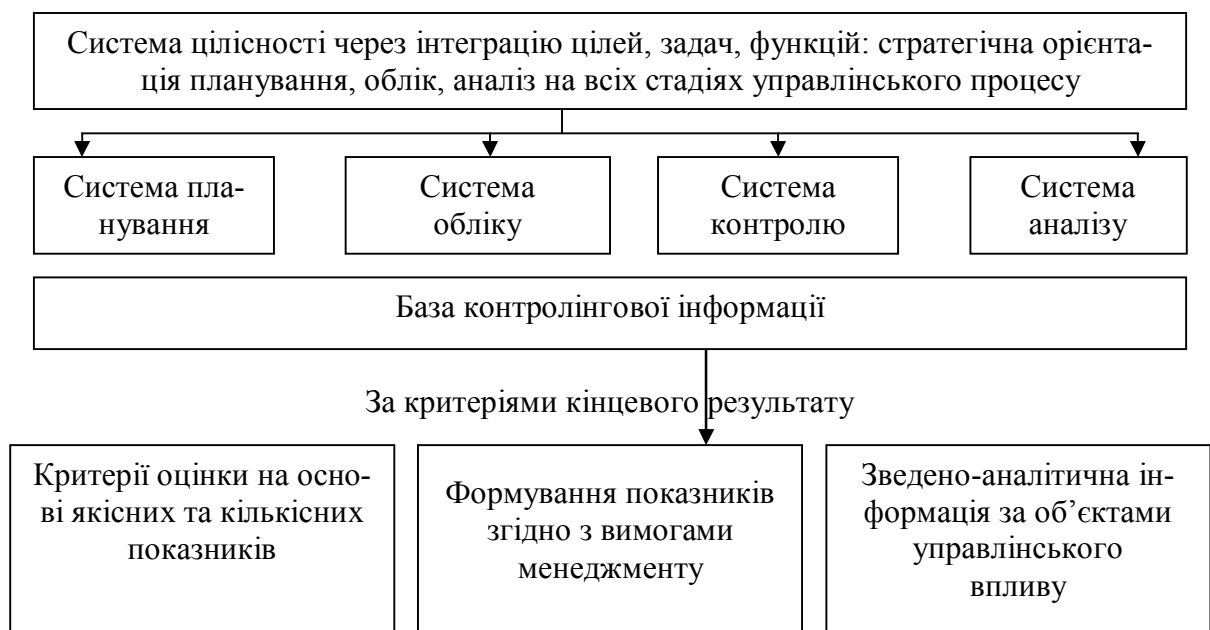


Рис. 1.5. Формування контролінгової інформації

Джерело: [48, с. 146]

Основу системи контролінгу складає регулярний та своєчасний збір інформації про діяльність підприємства і стан ринкового середовища його функціонування, аналіз та планування цієї інформації набуває першорядного значення в сучасних реаліях. У зв'язку з цим зростає інтенсивність та насиченість інформаційних потоків, вимагаючи систематизації, уніфікації для забезпечення ефективності управління бізнесом.

Філософія контролінгу будується на трьох управлінських принципах: діяльність, орієнтована на план; децентралізована і персональна відповідаль-

ність; управлінські показники, виражені у кількісній формі.

Інструменти контролінгу базуються на використанні гнучкої системи баз даних, що застосовуються у системах розрахунку витрат, калькулювання, розрахунку прибутку. Іншими важливими інструментами контролінгу є інвестиційні розрахунки, а також використання показників і розробка систем показників – критеріїв їх оцінки.

Для ефективного функціонування системи контролінгу промислового підприємства в конкурентному середовищі, менеджменту, окрім наукових підходів (системного, комплексного, інтеграційного, процесного, ситуаційного), необхідно активно використовувати такі підходи, як динамічний, відтворювальний і комп'ютерний.

Динамічний підхід дозволяє менеджменту розглядати фінансово-виробничу діяльність підприємства в діалектичному розвитку, в причинно-наслідкових зв'язках і підпорядкованості.

Відтворювальний підхід орієнтує менеджмент підприємства на прийняття управлінських рішень на постійне відновлення виробництва конкурентоспроможної продукції для задоволення потреб у ній.

Також слід підкреслити значущість комп'ютерного підходу в управлінні сучасним промисловим підприємством, що вирішує проблему не тільки автоматизації функцій управління на базі застосування передових комп'ютерних та інформаційних технологій, а й автоматизацію технологічних процесів.

Доповнюючи один одного, ці підходи і формують сучасну науку і практику управління. Разом з тим слід враховувати, що не існує ніяких універсальних для застосування прийомів або принципів, які б гарантували ефективне управління у всіх випадках. Проте вже розроблені підходи і методи можуть допомогти керівникам підвищити ймовірність ефективного досягнення цілей підприємства. У рамках зазначених підходів, контролінг – є системою управління, яка представляє собою замкнутий цикл, що включає зворотний зв'язок в структурі управління за рахунок вибору організаційного, математичного та інформаційного (технічного, програмного, лінгвістичного) забезпечення.

## 1.2. Об'єкти, суб'єкти та види контролінгу на підприємстві

Контролінг як інформаційна система досить обширно реалізується зарубіжними підприємствами та приносить вагомі результати. Щодо управління економікою вітчизняних підприємств і організацій, то дана система поки що не знаходить належного застосування внаслідок того, що потреба у ній досить часто переважає над наявністю відповідних знань у цій сфері. Внаслідок цього вирішення проблем, пов'язаних з організацією і методикою побудови системи контролінгу, сприятиме підвищенню якості менеджменту, і, як наслідок, забезпеченню стабільного розвитку бізнесу підприємства чи організації [73, с. 94].

У даний час існує необхідність впровадження контролінгу на багатьох українських підприємствах, оскільки зберігаються проблеми в області управління: низька оперативність інформації; труднощі з розділенням змінних і постійних витрат; відсутність контролю за досягненням цілей підприємства. Контролінг переводить керування підприємства на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи й направляючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей. Одним із перших кроків для формування системи контролінгу в Україні могло б стати визнання необхідності розвитку державного фінансового контролю як у напрямі вдосконалення ревізії, так і через запровадження фінансового аудиту й аудиту ефективності, в тому числі на макрорівні. Ці форми контролю разом із управлінським обліком мають стати наріжним каменем підвищення ефективності господарювання підприємств України [73, с. 94].

Ефективність господарської діяльності підприємства є комплексною характеристикою, що формується упродовж реалізації господарської діяльності від стадій залучення ресурсів до стадій утилізації виробленої продукції. Такі особливості повинні становити методичну основу розроблення процедур контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства.

Ураховуючи різноманітність відносин та показників, що їх характеризують, доцільно подати склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства з точки зору поєднання двох позицій: 1) відповідно до

етапів господарської діяльності: від постачання ресурсів через їх перероблення до кінцевого споживання; 2) залежно від способів вимірювання об'єкти доцільно поділити на економічні (такі, що мають кількісну оцінку в грошових одиницях) і неекономічні (такі, що вимагають використання непрямих оцінок). Узагальнений склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності промислового підприємства показаний у табл. 1.1. [126, с. 230].

Таблиця 1.1

**Склад об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства**

Суб'єкти господарських відносин	Сфери господарювання	Об'єкти	
		Економічні	Неекономічні
Підприємство-постачальник ресурсів	У сфері видобутку	Собівартість	Запаси ресурсів
	У сфері постачання	Відпускні ціни	Контракти, договори, угоди
Підприємство-виробник	У сфері залучення ресурсів	Виробнича потужність	
	У сфері виробництва	Собівартість	Стиль керівництва
	У сфері збуту	Ціна	Інфраструктура
Споживач	У сфері споживання	Добробут	Культура, традиції
	У сфері утилізації	Виграші, витрати	Знання, інформованість

Джерело: [126, с. 230]

До економічних об'єктів контролінгу ефективності доцільно віднести: витрати на видобуток природних ресурсів та відпускні ціни видобувних підприємств; виробничі потужності, собівартість виробництва та відпускні ціни підприємства-виробника; добробут та утилізаційні виграші й збитки на стадії споживання. До неекономічних об'єктів доцільно віднести запаси природних ресурсів, природно-ресурсний потенціал, умови контрактів, договорів, угод, стиль керівництва, розвиненість ринкової інфраструктури, існуючі у суспільстві культура, традиції, знання, інформованість.

На перший погляд, поняття «контролінг» асоціюється зі словом «контроль». Але ці поняття не тотожні. Контролінг – це підсистема управління, що поєднує в собі елементи функцій контролю, планування, обліку та аналізу. За-

лежно від суб'єкта контролю, за наявності достатніх службових повноважень контролера до вищевказаного переліку може додаватися функція розпорядництва. Необхідно розглянути відмінності між внутрішнім контролем та контролінгом (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Відмінності між поняттями «внутрішній контроль» та «контролінг»

Показник	Внутрішній контроль	Контролінг
Визначення	Система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій	Інструмент прийняття управлінських рішень, внутрішній консультант менеджменту підприємства
Сфера використання	Процес прийняття управлінських рішень; процес контролю	Процес прийняття управлінських рішень; аналіз економічної ситуації для внутрішнього використання; процес реалізації управлінських рішень; процес контролю
Хто використовує	Керівник підприємства або уповноважена особа	Менеджмент підприємства вищої та середньої ланки управління
Результати використання	Прийняття ефективних управлінських рішень та підвищення ефективності діяльності підприємства	Підвищення ефективності діяльності підприємства, передбачення результатів діяльності; прийняття ефективних управлінських рішень

Джерело: [13, 164]

Необхідність появи на сучасних підприємствах такого феномена як контролінг можна пояснити наступними причинами:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи керування підприємством;
- перенесення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;
- збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;
- необхідність продуманої системи дій по забезпеченню виживання підприємства і запобіганню кризовим ситуаціям;
- ускладнення систем керування підприємством вимагає механізму координації всередині системи керування;
- інформаційний бум при недоліку релевантної (істотної, значущої) ін-

формації потребує побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення керування.

Особливістю контролінгу ефективності господарської діяльності є врахування стадійності відносин у сфері виробництва та споживання. Відповідно до суб'єктів господарювання, що впливають на процес формування показників ефективності господарської діяльності підприємства-виробника, основними напрямками контролінгу повинні стати: ресурсний (контролінг ефективності господарської діяльності постачальників); техніко-технологічний (контролінг ефективності використання виробничих потужностей); організаційний (контролінг ефективності використання інвестицій, трудових та інтелектуальних ресурсів); комерційний або ринковий (контролінг поведінки споживачів) напрями. Такий розподіл сприятиме подоланню традиційної на цей час «ізольованості» контролінгу ефективності господарської діяльності підприємства шляхом розгляду його діяльності з позиції відритої системи відносин.

Класифікація контролінгу за різними ознаками сприяє розробці та удосконаленню методів контролінгу, які сприятимуть зростанню ефективності прийнятих управлінських рішень. Дослідивши підходи науковців щодо класифікації контролінгу слід констатувати, що переважна їхня більшість виділяє лише оперативний та стратегічний контролінг. Але запропонована вітчизняними авторами класифікація не охоплює всіх напрямів роботи підприємства. Цікавою виглядає класифікація, запропонована зарубіжними вченими. Відомий польський економіст С. Марциняк доводить, що класична класифікація контролінгу базується на чотирьох критеріях: 1) предмет діяльності; 2) час здійснення; 3) сфери діяльності; 4) ідеї (цілі) діяльності [188, с. 28].

Динамічний процес розвитку в усіх галузях діяльності підприємства сприяє виникненню нових об'єктів контролінгу, а отже, і розробці нових методів і прийомів дослідження. На рис. 1.6 наведена класифікація видів контролінгу за різними класифікаційними ознаками.

Найважливішою, на нашу думку є поділ контролінгу за класифікаційною ознакою - предмет діяльності на: оперативний та стратегічний контролінг.



Рис. 1.6. Класифікація видів контролінгу

Джерело: [105, с. 26]

Важливо зазначити, що оперативний та стратегічний контролінг здійснюється в межах фінансового контролінгу.

Фінансовий контролінг – це підсистема фінансового менеджменту підприємства, спрямована на розроблення управлінських рішень щодо досягнення стратегічних цілей з мінімальним ризиком та побудована на системі інформаційних потоків, охоплюючих функції управління активами, капіталом, грошовими потоками, інвестиціями, інноваціями та фінансовими результатами. Як і будь-яка підсистема, контролінг містить у собі ряд елементів: завдання, функції, принципи, об'єкти й суб'єкти. Об'єктами контролінгу є результати управління активами і капіталом підприємства, інвестиціями та інноваціями, фінансовими результатами діяльності підприємства, ризиком, тобто належні фінансовому менеджменту функції. Напрями контролінгу відносно даних об'єктів представлені в табл. 1.3.

Таким чином, очевидно простежується взаємозв'язок підсистеми контролінгу з іншими підсистемами фінансового менеджменту, що дає можливість

побудувати механізм контролінгу, тобто комплексний взаємозв'язок між підсистемами фінансового менеджменту, інструментів і способів їх взаємодії для реалізації основних завдань контролінгу.

Таблиця 1.3

### Напрями контролінгу в системі фінансового менеджменту підприємства

Об'єкт контролінгу	Напрями контролінгу	Допоміжні підсистеми фінансового менеджменту
Активи	Контроль фондоємності. Контроль зносу основних засобів. Контроль ліквідності активів. Перевірка стану дебіторської заборгованості	Підсистема діагностування фінансового стану, підсистема ризику
Капітал	Контроль ефективності використання власного капіталу. Контроль фінансової незалежності. Контроль маневреності капіталу. Контроль потреби в капіталі. Контроль платоспроможності	Підсистема планування, діагностування фінансового стану, підсистема ризику
Фінансові результати	Контроль ціноутворення та цінової політики, формування фінансових результатів. Контроль використання ресурсів. Контроль напрямів використання прибутку. Перевірка джерел покриття збитків	Підсистема планування та бюджетування, діагностування фінансового стану, підсистема ризику, підсистема маркетингу
Грошові потоки	Моніторинг прогнозування доходів. Моніторинг прогнозування витрат. Контроль сплати податкових зобов'язань	Підсистема планування, підсистема ризику, підсистема маркетингу
Інвестиції та інновації	Контроль доцільності інвестицій та інновацій. Контроль доходності інвестицій та капітальних вкладень. Контроль зниження ризику інвестицій. Контроль напрямів інвестицій та інновацій	Підсистема планування та бюджетування, підсистема ризику, підсистема маркетингу

Джерело: [20, с. 126]

Гогуа Н.К. вказує, що фінансовий контролінг є важливим елементом загальної системи контролінгу і відрізняється спрямованістю та обсягом діяльності, що охоплюється [26, с. 7].

На думку Годес О.Д., фінансовий контролінг являє собою контролюючу систему, яка забезпечує концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямках фінансової діяльності підприємства, своєчасне виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію [27, с. 61].



На визначення Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньової: фінансовий контролінг - це саморегульована система методів і інструментів, спрямована на функціональну підтримку фінансового менеджменту на підприємстві шляхом концентрації контролюючих дій за основними напрямками управління його фінансами, виявлення відхилень фактичних значень контрольних показників від нормативних і вжиття оперативних заходів для нормалізації процесу управління фінансами [65, с. 406].

Лаута Ю.С., Герасимов Б.І. зазначають, що фінансовий контролінг – управляюча система, що забезпечує концентрацію керуючих та контрольних дій на пріоритетних напрямках фінансової діяльності суб'єкта господарювання, виявлення відхилень фактичних її результатів від передбачених та прийняття оперативних управлінських рішень, що забезпечують її нормалізацію або оптимізацію [78, с. 5].

Партин Г., Маєвська Я. дають таке визначення: «Фінансовий контролінг - це мистецтво управління, спрямоване на визначення майбутнього фінансового достатку підприємства і шляхів його досягнення» [111, с. 199].

Рябенков О.В. відзначає, що фінансовий контролінг – це функціональна система підтримки фінансового менеджменту, яка передбачає комплексне використання методик та інструментів бюджетування, планування, внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення та ризик-менеджменту для оцінки загального фінансового стану підприємства, вчасного виявлення відхилень від запланованих показників та оперативного реагування на вплив негативних факторів і їх своєчасну нейтралізацію з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту [147].

Христенко М. вказує, що фінансовий контролінг слід розглядати комплексно, одночасно у кількох площинах: формальній, функціональній та предметній, що уможливить представити його багатовекторно [173, с. 85].

Підсумовуючи проведену вище критичну оцінку, можемо сформулювати власне визначення терміну «фінансовий контролінг на підприємстві».

Фінансовий контролінг на підприємстві – важливий елемент загальної

системи контролінгу та управління на підприємстві, який слід розглядати комплексно, одночасно у кількох площинах (формальній, функціональній та предметній), тобто це управляюча система, що забезпечує концентрацію керуючих та контрольних дій на пріоритетних напрямках фінансової діяльності суб'єкта господарювання і яка передбачає комплексне використання методик та інструментів бюджетування, планування, внутрішнього контролю, інформаційного забезпечення та ризик-менеджменту для оцінки загального фінансового стану підприємства, вчасного виявлення відхилень від запланованих показників та оперативного реагування на вплив негативних факторів і їх своєчасну нейтралізацію з метою забезпечення позитивного довгострокового ефекту.

На рис. 1.7 проілюструємо співвідношення контролінгу та фінансового контролінгу в рамках системи управління на підприємстві.

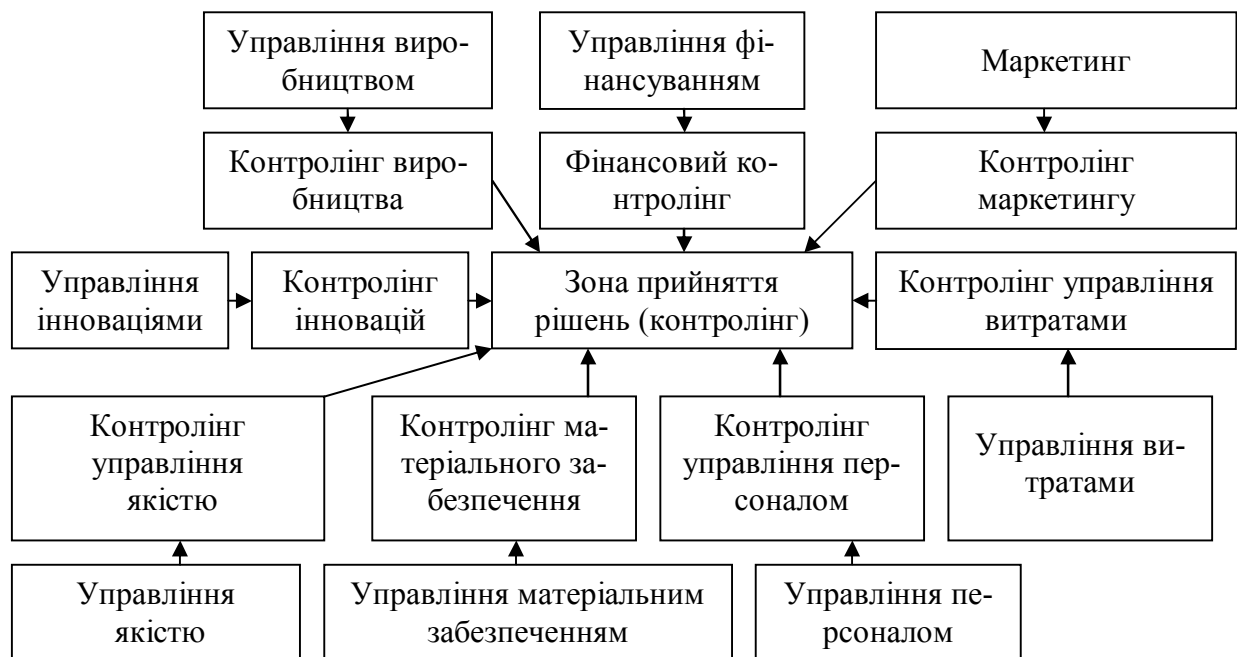


Рис. 1.7. Співвідношення контролінгу та фінансового контролінгу в рамках системи управління на підприємстві

Джерело: [138, с. 55]

Фінансовий контролінг повинен забезпечувати ефективне і прибуткове функціонування підприємств у економіці та на ринках збуту, незважаючи на негативний вплив зовнішнього середовища та їх внутрішні проблеми фінансово-господарської діяльності.

Слід проаналізувати вплив основних видів фінансового контролінгу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання та визначити заходи щодо її поліпшення. Для здійснення відповідного аналізу нами був адаптований підхід І. Давидовича щодо аналітично-функціональної декомпозиції суб'єкта господарювання при оцінці системи контролінгу (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Аналітично-функціональна декомпозиція суб'єкта господарювання при оцінці ефективності системи контролінгу

Джерело: [63, с. 231]

Залежно від цілей, виконуваних функцій та інструментарію фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний (тактичний). Так, перший (стратегічний) передбачає комплекс функціональних завдань, інструментів і методів довгострокового (три і більше років) управління фінансами, вартістю та ризиками. Разом з тим другий (оперативний) є комплексом функціональних завдань, інструментів і методів короткострокового (до трьох років) управління фінансами, вартістю та ризиками.

Доцільно визначити основні відмінності між стратегічним та оперативним контролінгом (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

### Розмежування стратегічного та оперативного контролінгу

№ п/п	Ознака	Стратегічний контролінг	Оперативний контролінг
1	Об'єкт	Вартість підприємства	Доходи, витрати, прибуток підприємства
2	Орієнтація	Адаптація підприємства до факторів зовнішнього середовища	Забезпечення економічності бізнес-процесів на підприємстві
3	Рівень планування	Стратегічне планування	Тактичне та оперативне планування, бюджетування
4	Акценти	Шанси / ризики. Сильні / слабкі сторони	Доходи / витрати. Грошові надходження / видатки
5	Цільові величини	Забезпечення життєздатності, конкурентоспроможності потенціалу розвитку, вартість підприємства	Кількісні показники прибутку, Cash flow, ліквідності
6	Інструменти	Система збалансованих показників (BSC), VBM, метод ABC, трансфертні ціни, бенчмаркінг, SWOT-аналіз, таргет-костинг, аналіз життєвого циклу продукту, побудова дерева цілей, GAP-аналіз, PIMS-аналіз	Бюджетування, бюджетний контроль, фінансовий аналіз, репортинг, CVP-аналіз, директ-костинг

Джерело: [63, с. 232]

З табл. 1.4 видно, що важелі стратегічного контролінгу застосовуються виключно на етапі реалізації стратегії суб'єкта господарювання. До цих важелів належать: оцінка сильних і слабких сторін, інструменти стратегічного управління витратами (таргет-костинг, портфельний аналіз, ABC-аналіз), система раннього попередження та реагування, збалансована система показників (Balanced-Scorecard), бенчмаркінг, управління вартістю на базі EVA, DCF і CVA.

На сьогодні існує багато визначень стратегічного контролінгу, деякі з них наведені у Додатку Б.

Основним завданням стратегічного контролінгу є супровід і підтримка стратегічних планів підприємства. Для цього необхідно:

- сформувати контрольовані величини (параметри) для виміру й оцінки потенціалу успіху;

- установити нормативні величини, які стали б базою для порівняння, визначити фактичні (реальні) значення контрольованих величин;
- перевірити ще раз реальні величини, порівняно з нормативними (план і фактичні показники за контрольний період), а також зрівняти план з реально сформованими (бажаними) контрольними величинами, що характеризують реальний потенціал успіху;
- зафіксувати відхилення й результати аналізу причин, що обумовили відхилення;
- визначити необхідні коригувальні заходи, щоб управляти відхиленнями від стратегічної програми дій.

Таким чином, стратегічний контролінг включає три фази:

- 1) Формування контрольних величин – об’єктів контролю. Ними можуть бути: мета стратегії, потенціали й фактори успіху, сильні й слабкі сторони підприємства, шанси й ризики, сценарії розвитку ситуації, певні межі й наслідки.
- 2) Контрольна оцінка – власне контроль. Фаза включає: визначення й оцінку ефективності процесу, що протікає, і структури, а також правильність поставленої мети. Основний об’єкт для вивчення контролерами – відхилення від заданих параметрів та їхніх причин.
- 3) Підсумкове рішення за результатами контролінгу – генерація й проведення коригувальних заходів. Особлива увага приділяється стимулюванню й мотивації коригувальних впливів.

Інструментарій стратегічного контролінгу повинен забезпечувати виконання його функціональних завдань (рисунок). Розглянемо детальніше деякі з названих інструментів (рис. 1.9).

Для діагностики середовища функціонування суб’єкта господарювання стратегічний контролінг використовує традиційні інструменти стратегічного аналізу: SWOT-аналіз та SNW-аналіз, що дає змогу глибше дослідити внутрішнє середовище підприємства із визначенням сильних, нейтральних і слабких його сторін. Вивчення макрокомпонентів зовнішнього оточення підприємства можливо із застосуванням PEST-аналізу та його «розширених» версій, напри-

клад PESTLE-аналізу.

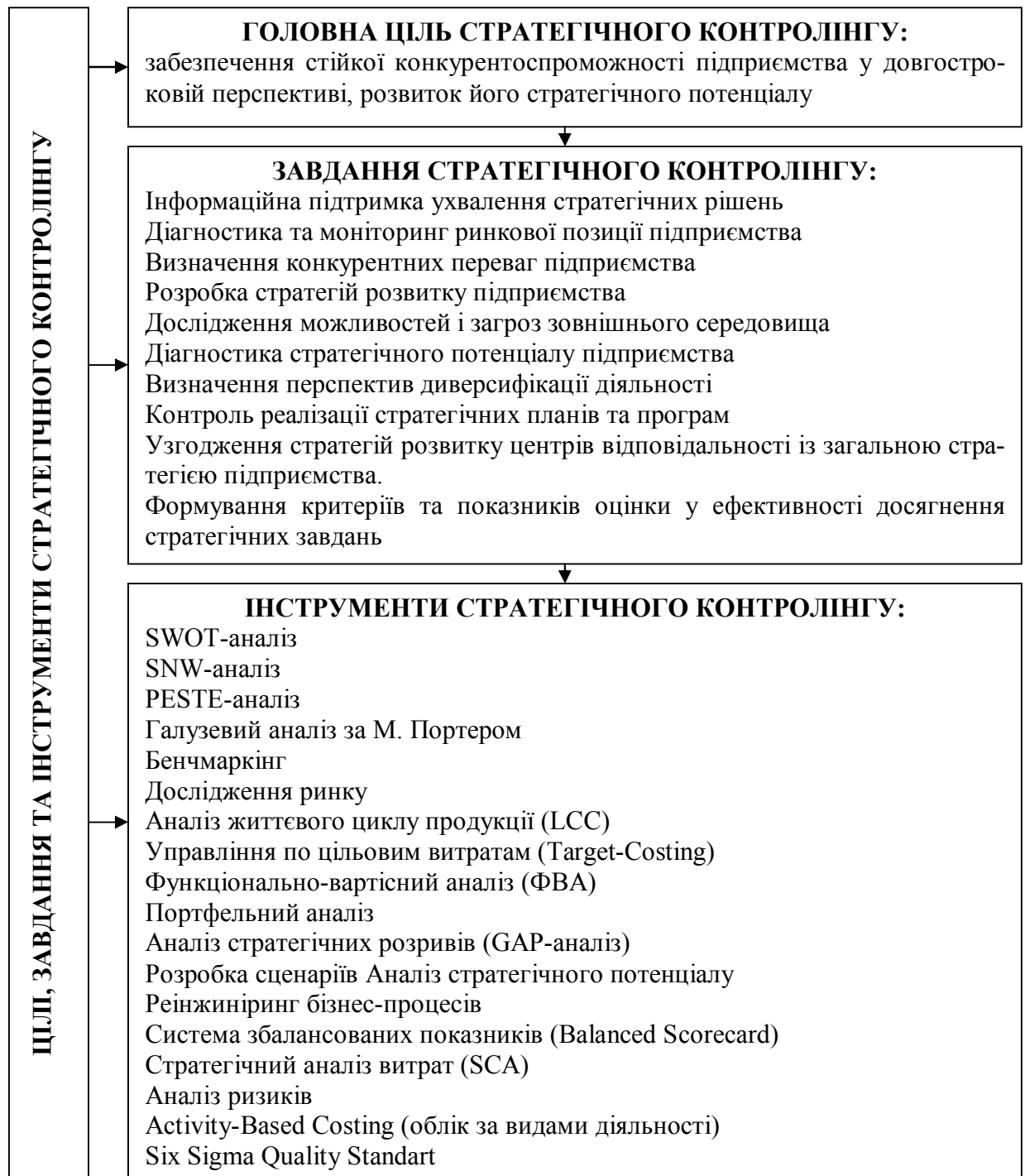


Рис. 1.9. Інструментарій стратегічного контролінгу

Джерело: [46, с. 140]

Дослідження безпосереднього бізнес-оточення доцільно здійснювати із використанням галузевого аналізу за М. Портером, що охоплює аналіз впливу постачальників, аналіз впливу споживачів, загрози з боку товарів-субститутів, загрози виникнення нових конкурентів на ринку, аналіз загального рівня кон-

курентної боротьби.

Бенчмаркінг сучасна управлінська думка розглядає як безперервний процес дослідження найкращих технологій, виробничих процесів та методів організації виробництва і збуту продукції. На перший план у сучасних умовах виходить творча сторона бенчмаркінгу, спрямована на регулярний моніторинг найкращих практик з метою їхнього адаптування та розвитку власної конкурентоспроможності. Використання бенчмаркінгу у практиці стратегічного контролінгу дає змогу відносно швидко та із незначними витратами удосконалювати бізнес-процеси підприємства, створювати і розвивати конкурентні переваги.

Реінжиніринг бізнес-процесів є методом кардинальної перебудови бізнес-процесів з метою досягнення якісно іншого, вищого рівня показників виробничо-господарської діяльності промислового підприємства. При цьому підвищення ефективності діяльності за допомогою реінжинірингу може супроводжуватись руйнуванням традиційної організаційної структури суб'єкта господарювання, заміною наявних процесів і, отже, інформаційних потоків.

Система збалансованих показників (Balanced Scorecard) дає змогу збільшити обсяг необхідної інформації для ухвалення управлінського рішення. Застосування інструментарію BSC допомагає отримати інформацію щодо рівня ринкових конкурентних позицій підприємства, задоволеності стейкхолдерів результатами діяльності та розвитку підприємства. Ця система дає змогу збалансувати фінансові та нефінансові показники діяльності промислового підприємства. Недоліком BSC можна визнати відсутність базового показника, який є плановим та може бути використаний для порівняння із показником, що характеризує фактичні результати діяльності. Система збалансованих показників відповідає вимогам щодо інструменту стратегічного контролінгу, спрямована на довготривалу перспективу розвитку суб'єкта господарювання, який при цьому враховує ринкові виклики у їхній різноманітності.

Стратегічний аналіз витрат (Strategic Cost Analysis – SCA) – центральний елемент стратегічного управління витратами, що базується на ланцюгу створення споживчої вартості. У рамках використання методу SCA кожен елемент

цього ланцюга у рамках конкретного підприємства розглядається з двох ракурсів: як елемент створення споживчої вартості і як споживач різноманітних ресурсів. Визначення так званих cost drivers (факторів, що впливають на витрати) дає змогу перебудувати ланцюг створення вартості для досягнення стійкої конкурентної переваги.

Для визначення ефективності стратегії підприємства доцільно застосовувати CAP-аналіз як інструмент стратегічного контролінгу. Ефективність стратегічного управління визначається розривом між бажаною та очікуваною траєкторією розвитку підприємства, яка базується на наявному потенціалі. Бажану траєкторію розвитку визначають стратегічні цілі підприємства. За наявності значних розривів виникає необхідність розробки заходів для їх ліквідації.

Six Sigma Quality Standart (стандарт якості шести сигм) – широко застосовується на підприємствах різних країн для забезпечення контролю якості, спрямований на досягнення підприємством такого рівня якості, коли у загальній мільйонній кількості можливих дефектів буде не більше ніж три-чотири або й менше на 1 млн операцій.

Специфічні інструменти стратегічного контролінгу у разі вдалого комплексного використання спроможні реально впливати на ефективність і адекватність управлінських рішень, підвищуючи загальний рівень менеджменту підприємства.

Не менш важливим є оперативний (тактичний) фінансовий контролінг, метою якого є підтримка оперативної прибутковості та ліквідності будь-якого суб'єкта господарювання. Основними завданнями даного виду контролінгу є:

- контроль усіх тактичних показників відповідно до встановленої мети;
- контроль поточного та оперативного планування;
- порівняння планових і фактичних показників оперативного управління;
- контроль виконання поточних планів;
- визначення «вузьких місць» оперативного управління;
- створення та розвиток системи інформаційного забезпечення оперативного управління.



Цілком підтримуючи вищевказаний підхід, на наш погляд, не менш важливою складовою оперативного фінансового контролінгу є внутрішній консалтинг – діяльність власних фахівців суб'єкта господарювання з консультування своїх керівників, управлінців з широкого кола питань у сфері фінансової, комерційної, юридичної, технологічної, технічної, експертної діяльності. Його метою є допомога системі управління (менеджменту) в досягненні заявлених цілей. Разом з тим, на думку вченого, основне завдання консалтингу полягає в аналізі, обґрунтуванні перспектив розвитку та використання науково-технічних й організаційно-економічних рішень з урахуванням предметної області та проблем клієнта.

Методи оперативного контролінгу дозволяють оперативно управляти прибутком, є засобом такого управління, а також засобом вияву і ліквідації оперативних «вузьких місць» у сферах постачання, виробництва, реалізації і управління, тобто у межах (рамках) часового горизонту. Якщо, наприклад, за технологією один вид матеріальних ресурсів замінюється іншим (натуральна деревина – тирсоплитою, сталеві труби – чавунними), ненавчених співробітників, які беруть участь у технологічному процесі, замінюють спеціалістами, облік з ручного способу ведення переводиться на ЕОМ, а коли замість механізованої вводиться електронна, інженерно-технічна і наукова праця, то контролер застосовує методи оперативного контролінгу. Кінцева мета оперативних методів контролінгу – забезпечення прибутковості та ліквідності, а стратегічних методів – забезпечення існування підприємства та ліквідності.

З допомогою оперативних методів контролінгу можна мати дані про фактичні результати діяльності в різних аспектах (розрізах) діяльності, здійснити аналіз слабких сторін окремих підрозділів і організації в цілому, розробити програми з економії затрат, провести розрахунки економічної ефективності і здійснити активне управління продажами і прибутком на основі даних обліку сум покриття.

Контролінг відіграє важливу роль в системі управління підприємством, будучи одним із найсучасніших і ефективних систем управління.

### 1.3. Еволюція контролінгу та світовий досвід його формування

Поняття «контролінг» порівняно недавно увійшло до словника вітчизняних економістів, а «фінансовий контролінг» узагалі є новим, що зумовлює неоднозначність підходів до з'ясування його сутності, сфери, функцій, завдань, інструментів та ідеології загалом. Розвиток контролінгу як технології управління бізнес-процесами розпочався в 1930-х роках у США у відповідь на виклики Великої депресії. Відтоді він зазнав істотних трансформацій, і наразі є ключовим фактором успіху в німецькомовних країнах. Водночас у більшості інших країн його сутність залишається невизначеною. Зважаючи на різновекторні зміни контролінгових технологій, немає єдиного підходу не лише до сутності контролінгу, а й до його видів, функцій, принципів, завдань, сфери застосування [107, с. 55].

Ще однією проблемою, характерною для країн пострадянського простору, є тлумачення контролінгу як однієї із функцій фінансового менеджменту, обмеження сфери застосування контролінгу виключно виробничими підприємствами. Такі суперечності обумовлені як недостатнім теоретичним базисом розвитку контролінгу в Україні, так і нетривалою практикою його застосування. Отже, є потреба в глибшому розкритті доробку зарубіжних учених із окресленої тематики, а також у висвітленні практичних аспектів застосування контролінгових технологій в Україні.

Чимало фундаментальних праць із питань сутності контролінгу, його ознак, принципів, функцій належать німецьким ученим, зокрема Т. Райхманну [191], Г. Меншу [190]. У другій половині ХХ ст. – на початку ХХІ ст. інтерес до застосування контролінгових технологій, особливо в управлінні фінансами, помітно зріс у зв'язку з необхідністю зміни підходів до управління керованими системами в умовах мінливості зовнішнього середовища.

Після кризи 2008 р. постала потреба в застосуванні контролінгу не тільки у виробничому, а й у фінансовому секторах, змінився фокус застосування контролінгових технологій у фінансовому секторі: з управління виключно фінансовими потоками він перемістився у сферу координації фінансових та інфор-

маційних потоків, управління ними на засадах ефективності. На наш погляд, такі зміни відбуватимуться й надалі, а сфера контролінгу розширюватиметься.

Вітчизняні вчені досліджують контролінг переважно як інструмент управління бізнесом [56; 156], інтегровану систему обліку [136] та інструмент управління фінансами корпорацій [159]. Частина їхніх праць присвячена його прикладним аспектам. Так, І. Б. Гусєва досліджує інструментальну базу контролінгу [31], С. В. Івахненков і О. В. Мелих визначають особливості фінансового контролінгу [54], С. Б. Ільїна й Т. С. Журба вивчають особливості контролінгу на підприємствах харчової промисловості [56], М. С. Пушкар досліджує контролінг як підсистему стратегічного менеджменту [136], О. О. Терещенко розглядає концепцію фінансового контролінгу [158]. Поступово розширюється поле досліджень, у результаті чого контролінг втрачає ознаки обліково-управлінської системи та набуває вигляду окремої концепції управління.

Західні економісти останньої чверті ХХ ст. – початку ХХІ ст. дедалі більше зосереджуються на можливості застосування контролінгу як нової філософії управління на макрорівні. Так, Р. МакАдам, С. Хазлетт і К. Кейсі вивчають проблеми управління в публічному секторі та шляхи їх розв'язання із використанням елементів контролінгу [189]. Е. Берман і К. Вонг досліджують аспекти застосування контролінгового інструментарію в системі публічного менеджменту, а саме в контексті реформ місцевого самоврядування [185].

Термін «контролінг» уведений у обіг А. Дейлом [186], однак його загальноприйнятого визначення досі не сформульовано. Відмінності в тлумаченні його сутності простежуються в підходах англо-американської й німецької шкіл. Головною характерною рисою контролінгу в англо-американській школі є прикладний характер, який наближає його концепцію до управлінського обліку. Зазначене пояснюється тим, що в період виникнення контролінгу у США основними завданнями контролерів були мінімізація витрат і недопущення непродуктивного використання ресурсів. Еволюція контролінгу в німецькій школі прослідковується від визначення його як інформаційного забезпечення, орієнтованого на результативність управління підприємством, до міжфункціональ-

ної концепції управління, метою котрої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення.

Контролінг органічно поєднує в собі різні аспекти облікової, аналітичної, контрольної діяльності, спрямованої на досягнення визначених цілей за оптимального використання ресурсів. Ця особливість контролінгу обумовила його розвиток у чотирьох основних напрямках: як філософії бізнесу, як інструменту, як системи управління та як галузі знань (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

### Основні аспекти застосування контролінгу

Ознака	Філософія бізнесу	Інструмент	Система управління	Галузь знань
Основна ідея	Стиль мислення менеджерів, спрямований на ефективне використання ресурсів і сталий розвиток бізнесу в довгостроковій перспективі	Орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної й методичної підтримки менеджерів у процесі планування, контролю, аналізу та ухвалення управлінських рішень	Оптимізація розв'язання проблеми обмеженості ресурсів – безмежності потреб	Поєднує в собі знання з: менеджменту, економіки, фінансів, обліку та аудиту, економічного і стратегічного аналізу, маркетингу, ризик-менеджменту та антикризового управління, економетрії, математичного моделювання, публічного адміністрування
Пріоритети	Підвищення ефективності бізнесу в довгостроковій перспективі	Оптимізація управління та мотивація виконавців завдань до підвищення ефективності роботи	Побудова системи прийняття рішень та їх виконання, що збалансовуватиме інтереси всіх учасників процесу	Розроблення технології інтеграції управлінських рішень та їх утілення в життя
	Побудова дієвої системи прийняття рішень	Розроблення оптимальних рішень у частині підвищення рентабельності та зниження ризиків	Об'єднання всіх категорій бізнес-процесів, центрів відповідальності, системи бюджетування та планування, стратегічного управління	Приріст наукових знань у сфері вартісно-орієнтованого управління
	Розроблення технологій оптимального розв'язання управлінських завдань	Оптимізація управління інформаційними, фінансовими й товарними		

Джерело: [107, с. 55]

Філософією управління бізнесу контролінг давно визнано в Німеччині, Австрії та Швейцарії, де управління без контролінгових підходів практично не можливе. Як інструмент управління він розглядається англо-американською школою, котра відводить контролінгу не системну роль, як німецька школа, а локальну. Як система управління контролінг застосовується вже не лише на мікро-, а й на макрорівні. Системність означає, що він охоплює не один вид управлінської діяльності, а є підґрунтям, котре координує процес управління на засадах найвищої ефективності.

Перший етап розвитку контролінгу припадає на період Великої депресії. Саме тоді виникла потреба в оперативному реагуванні на виклики кризи, якісно новому підході до управління витратами, розробленні антикризових програм. У цей період формується англо-американська школа контролінгу, котра на той час була близька за своїми функціями до управлінського обліку та орієнтована на досягнення успішного розвитку компанії на основі управління витратами.

Становлення менеджменту як науки в 1950–70-х роках розширює межі контролінгу до рівня системи управління, а також його завдання – від обліково-аналітичних до планово-прогностичних і координаційних. У 1970–90-х роках розвиток комп'ютерних технологій сприяв трансформації контролінгу в управлінську інформаційну систему, націлену на розв'язання завдань координації та оптимізації інформаційних потоків, контроль і аналіз відхилень, пошук їх причин та прийняття відповідних управлінських рішень.

У другій половині ХХ ст. остаточно формується німецька концепція контролінгу, головна ідея котрої полягає в максимізації вигоди (прибутку) за якомога ефективнішого використання ресурсів. У зв'язку з цим у 1990-х роках актуалізується питання організації управлінського обліку. Формується нова концепція контролінгу, що поєднує в собі функції управлінського обліку й менеджменту та орієнтується на моніторинг відхилень результатів діяльності керуваної системи порівняно із запланованими. Відповідно до цієї концепції, контролінг повинен забезпечити зв'язок між плануванням і результатами, фокусу-

ючи увагу на відхиленнях та причинах їх виникнення.

На початку ХХІ ст. з'являється системно-управлінська концепція контролінгу, в основу якої покладена ідея функціонування контролінгу як мета системи управління, що поєднує планування, бюджетування, систематизацію та аналіз даних, контроль і аналіз відхилень. Однак ця концепція не повною мірою враховує збільшення ролі інформації, підвищення її якості й відкритості для користувачів. Саме цей аспект обумовлює перетворення контролінгу з мета системи управління на систему прийняття рішень і підтримки їх виконання. Ефективність такої системи залежить від якості вихідної інформації, її транспарентності, підзвітності осіб, відповідальних за прийняття ключових рішень.

Концепція контролінгу, націлена на облікову систему, виникла однією з перших, проте її головна ідея полягала в організації чіткого обліку та контролю витрат, тимчасом як пізніші концепції вже спрямовувалися на розроблення цілісних систем управління. До фінансового контролінгу концепцію, орієнтовану на облікову систему, застосовувати недоцільно, оскільки він націлений на виконання не тільки облікової функції. В його основі має бути концепція, орієнтована на систему управління, що передбачає дослідження елементів контролінгу у функціональній єдності та взаємозв'язку. Оскільки в сучасному суспільстві інформація перетворилася на потужний ресурс, фінансовий контролінг поступово стає цілісною системою підтримки прийняття рішень у сфері управління фінансами. На відміну від контролінгу – управлінської системи, контролінг як система підтримки прийняття рішень передбачає інтеграцію управлінської системи й системи управління базами даних, що дає можливість підвищити ефективність управлінських рішень в умовах багатокритеріальності.

В Україні інтерес до контролінгу зародився на початку 1990-х років у зв'язку з ринковими трансформаціями. Становлення його теоретичних засад відбувалося під впливом зарубіжної економічної літератури.

Кінець ХХ ст. ознаменувався розвитком прикладних концепцій контролінгу, серед яких однією з найпотужніших є фінансовий контролінг. І зарубіжні, й вітчизняні дослідники приділяють йому дедалі пильнішу увагу як само-

стійній технології управління. Збільшення ролі інформації, перетворення її на своєрідну продуктивну силу, з одного боку, підвищує вразливість фінансів до зовнішніх шоків, а з другого – істотно розширює горизонти для розвитку. Саме тому роль фінансового контролінгу як інформаційної системи управління фінансами й далі зростатиме. Фінансовий контролінг є системою підтримки прийняття рішень та їх виконання у сфері управління фінансами. Об'єкт фінансового контролінгу у процесі його розвитку теж уточнюється й розширюється. Якщо на перших етапах його об'єктом виступав процес управління витратами та прибутком, то на пізніших – вартість підприємства й фінансова діяльність загалом. На сучасному етапі розвитку економіки об'єктом фінансового контролінгу є фінансові потоки, їх консолідація та алокація на мікро- й макрорівнях. Таке визначення обумовлене тим, що ефективно управління фінансовими потоками можливе лише за умови координації фінансових та інформаційних потоків, чого можна досягти в разі використання контролінгу як системи підтримки прийняття рішень і їх виконання.

На етапі становлення фінансовий контролінг розглядається економістами виключно як функція управління на мікрорівні. На думку Д. Хана та Г. Хунгенберга, він застосовується для максимізації вартості компанії, забезпечення її ліквідності й платоспроможності. Фінансові контролери відповідальні за план джерел фінансування, моніторинг фінансових показників, контроль відхилень, бюджетне управління. Період становлення фінансового контролінгу збігається з часом активного розвитку корпорацій.

Сама ідея корпоративного управління – відокремлення менеджерів від власників – породжує такі проблеми: агентську та асиметрії інформації.

Тому реалізація концепції контролінгу як системи прийняття рішень і підтримки їх виконання на практиці потребує забезпечення транспарентності інформації (рис. 1.10).

Процес прийняття рішень є частиною стратегії розвитку й планування, визначає цілі та способи їх досягнення. Якщо вести мову про фінансовий контролінг, то для більшості компаній головною метою фінансового управління є

підвищення добробуту власників, тож і контролінг має бути спрямований на її досягнення, що передбачає встановлення проміжних цілей, котрі описуються конкретними показниками та індикаторами.

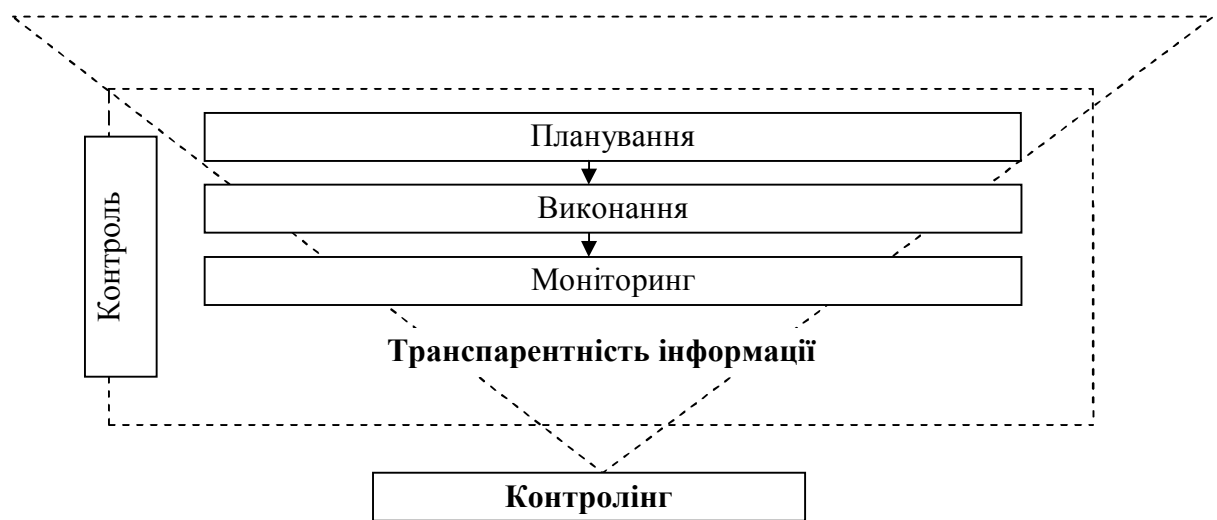


Рис. 1.10. Концепція контролінгу як системи прийняття рішень та підтримки їх виконання

Джерело: [107, с. 55]

Контроль включає моніторинг досягнення цілей, його оперативність сприяє виконанню планових показників та забезпечує швидке реагування на відхилення від них. Разом планування й контроль встановлюють обмеження для учасників процесу, що дає можливість децентралізувати ініціативу.

Однак ефективною така децентралізація може бути лише за умови транспарентності інформації. Прикладом може слугувати розроблення системи винагороди менеджерам. Якщо винагорода менеджера залежить від прибутковості компанії, існує ризик, що фінансові менеджери будуть зацікавлені в реалізації короткострокових проектів, котрі принесуть прибуток у найближчій перспективі. Однак така діяльність може не виправдати себе в довгостроковій перспективі та не забезпечити підвищення добробуту власників. У разі транспарентності інформації про прийняті рішення та підзвітності фінансових менеджерів ризику опортуністичної поведінки знижуються.

Контролінг застосовується скрізь, де є потреба в досягненні певних цілей, тобто не тільки з метою максимізації прибутку, а й у неприбуткових сфе-



рах. Зазначене стосується й фінансового контролінгу, однією з цілей якого може бути ефективна алокація акумульованих фінансових ресурсів.

Діяльність контролера передбачає врахування взаємодії фінансових і нефінансових факторів та їх потенційний вплив на діяльність об'єкта управління.

Нефінансові аспекти великою мірою стосуються інформації, на основі якої приймаються контролінгові рішення. Фінансовий контролінг не обмежується виключно функціями менеджерів чи контролерів – їхня діяльність перебуває на перетині сфер впливу менеджменту та контролю (рис. 1.11).

Фахівці (контролери), на котрих покладено функції контролінгу (це можуть бути як представники спеціалізованої служби, так і фахівці різних служб – фінансисти, внутрішні аудитори, аккаунт-менеджери), діють проактивно, а не чекають інструкцій від вищого керівництва, забезпечують економічну транспарентність бізнес-результатів, фінансів, стратегій, тим самим сприяючи підвищенню економічної ефективності. Вони організують систему звітності, орієнтовану на майбутнє, та розробляють систему попередження ризиків, тому їхню роль не можна вважати другорядною порівняно з менеджером.

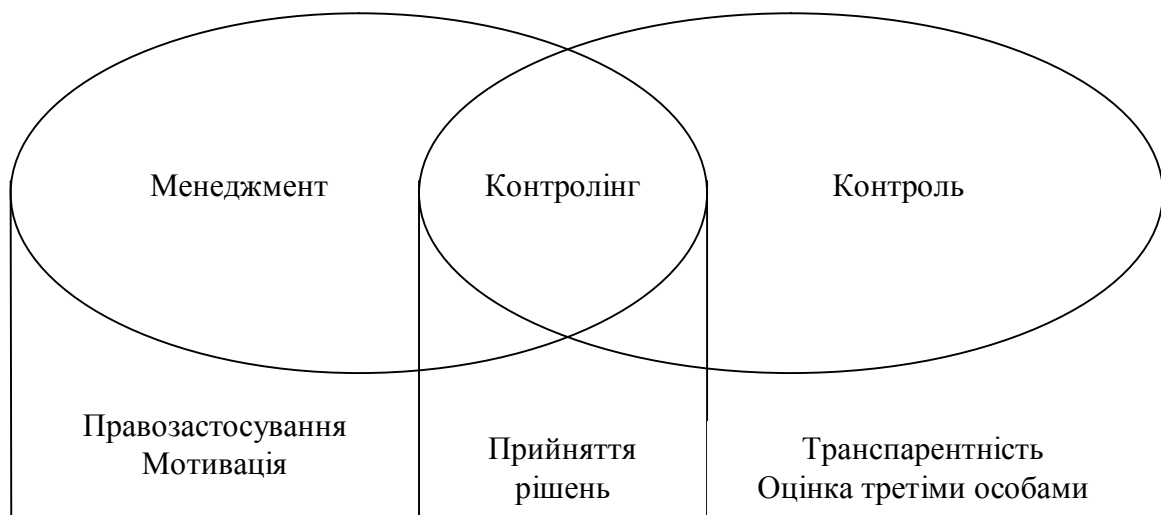


Рис. 1.11. Взаємодія менеджменту та контролю як основа фінансового контролінгу

Джерело: [107, с. 55]

Система контролінгу мусить бути гнучкою, а її ключові вимірники – націлювати на стратегію. Всі вони повинні мати конкретні цифрові значення й

межі допустимих відхилень. Стратегічні орієнтири в системі контролінгу не повинні описуватися вербально, оскільки в такому разі втрачається можливість реальної оцінки результатів функціонування об'єкта контролінгу та розроблення певних методик управління.

Традиційно контролінг розглядається як дієвий інструмент управління фінансами на мікрорівні. Проте контролінгові підходи застосовуються в багатьох країнах світу, зокрема у США, Великобританії, Новій Зеландії, Німеччині, Данії, також при управлінні фінансами на макрорівні. Використання контролінгу на обох рівнях допомагає до певної міри уникнути несподіванок в управлінні або оперативно зреагувати на небезпеки, що загрожують керованим системам. На обох рівнях для виявлення проблеми та її аналізу необхідно сформувати відповідну інформаційну базу, проаналізувати кількісну інформацію про внутрішнє й зовнішнє середовища. За рахунок вищого рівня професіоналізму, конфіденційності, співпраці та інтеграції результати такої роботи в мікросистемах є кращими, ніж у макросистемах.

В Україні в умовах становлення ринкової економіки багато підприємств зіштовхнулися з проблемами неплатоспроможності, низької ліквідності, збиткової діяльності, а також невизначеністю політичних, економічних і соціальних факторів. Першочерговим завданням для вітчизняних підприємств стає фінансове оздоровлення, яке запобігатиме їхньому банкрутству. У цій ситуації неодмінною умовою є удосконалення методів управління внутрішніми можливостями підприємства, тобто створення діючої системи контролінгу на основі вивчення закордонного досвіду [50, с. 486].

З огляду на вищесказане концепцію контролінгу пропонуємо розглядати як динамічну категорію, що розвивається під впливом накопичення досвіду роботи в управлінській сфері та викликів зовнішнього середовища. Використання такого підходу в основному характерне російським науковцям. У вітчизняній практиці він також буде актуальним, оскільки етапи формування механізму обліково-аналітичної роботи є досить схожими [114, с. 132].

Еволюцію поглядів на контролінг можна подати таким чином:

- 1991-1995 рр. – контролінг ототожнювався з обліком витрат;
- 1996-1997 рр. – під контролінгом стали розуміти облік витрат і результатів;
- 1998-2000 рр. контролінг – це бюджетування, оперативне планування і управління витратами;
- З 2000 р. переважає розуміння контролінгу як постачальника інтерпретованої під управління підприємством інформації, а також координатора оперативної діяльності підприємства».

Коротко розглянемо перші чотири етапи розвитку концепцій контролінгу, які на той період майже не використовувалися вітчизняними підприємствами тоді, коли зарубіжні компанії активно застосовували їх у практичній діяльності. П'ята та шоста концепції набули поширення в українській економіці паралельно з використанням застарілих закордонних підходів до побудови системи управління з використанням контролінгу. З урахуванням недоліків, що притаманні останнім двом концептуальним підходам та беручи до уваги зміни в системі управління, які відбулися під впливом процесів глобалізації, сформувався сучасний концептуальний підхід.

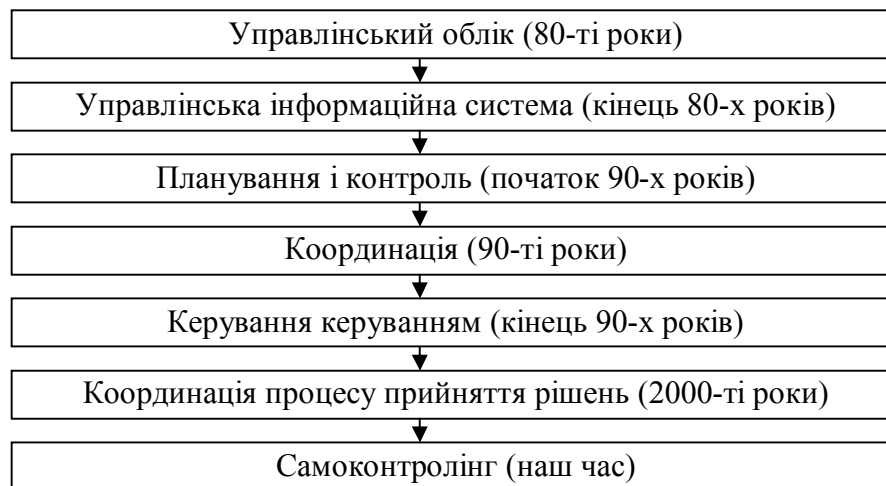


Рис. 1.12. Еволюція поглядів на контролінг

Джерело: [114, с. 132]

Отже, у 80-х роках минулого століття контролінг ототожнювали з управлінським обліком. Його основною метою було вдосконалення управління витратами, розроблення системи бюджетування з використанням інформаційних

засобів, які на той момент почали стрімко розвиватися.

У другій концепції контролінг розглядають «як інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень – збір і обробку інформації, використовуваної при плануванні, контролі і регулюванні показників». Контролінг починають застосовувати і до вирішення окремих завдань стратегічного менеджменту. У поле інтересів контролінгу потрапляють фінанси і персонал.

Третя концепція контролінгу розглядає управління як процес переробки інформації, що впроваджується за допомогою планування, регулювання та контролю. Підвищення ефективності їх реалізації вимагає взаємної координації. У зв'язку з неможливістю досягнення успішної координації за рахунок формалізованих методів управління істотно зростає роль менеджера, що приймає рішення, у виборі шляхів досягнення цілей.

Автори четвертої концепції контролінгу, керуючись усвідомленням поділу завдань управління на формалізовані, частково формалізовані та неформалізовані, розмежовують координуючу та регулюючу сутності контролінгу. Регулювання та координацію вони описують як дієвий інструмент забезпечення зворотного зв'язку в контурі управління суб'єктом господарювання. Визначивши, що «регулювання в управлінні можливе лише у разі формалізованої мети і наявності моделі управління», а координація «використовується як універсальний інструмент для узгодження функцій управління» [114, с. 133].

Прихильники цієї концепції стверджують, що регулювання притаманне оперативному рівню управління, де керівник працює з кількісною інформацією, розпоряджаючись математичними методами для зниження неузгодженості між бажаним і фактичним значеннями показників. У свою чергу, ефективна координація управлінської діяльності повинна сприяти вдосконаленню процесу управління, а не стану об'єкта управління. У поле інтересів даної концепції контролінгу потрапляють фінанси, персонал, інвестиції, маркетинг, логістика.

У той самий час українська теорія і практика управлінської діяльності (у кінці 80-х і до середини 90-х років ХХ ст.) жили ідеєю руйнування економічних стереотипів адміністративно-командної системи управління. Дієвих ін-

струментів системного переходу від старої економічної моделі до ринкової моделі управління не було знайдено. Лише після усвідомлення наслідків кризових явищ у системі управління до кінця 90-х років почало з'являтися розуміння необхідності впроваджувати в практику вітчизняного господарювання іноземних інструментів управління. У цей період різко зріс попит на інформацію про зарубіжні підходи до системи управління, у тому числі й про контролінг.

З'явилися переклади великої кількості праць зарубіжних вчених різних періодів.

Описана ситуація спричинила додаткову плутанину в підходах до управління у нових економічних умовах господарювання, що пов'язана з формуванням точки зору вітчизняних вчених під впливом бачення різних закордонних наукових шкіл менеджменту сформованих у різних історичних проміжках часу. Теоретичні основи визначення суті, ролі та місця контролінгу не стали винятком.

Його активне застосування в практиці господарювання вітчизняних підприємств почалося з кінця 90-х років минулого століття. На цей період уже відбулася первинна адаптація теорії контролінгу до вітчизняних реалій господарювання. Українські вчені активно залучилися до обговорення теоретичних аспектів впровадження і функціонування контролінгу. Праці вітчизняних вчених цього періоду можна розділити на три категорії:

- присвячені адаптації застарілих концепцій контролінгу до вітчизняних умов господарювання, які не могли сприяти отриманню позитивного ефекту від упровадження в практичну діяльність;
- у яких було зроблено спробу об'єднати інструментарій контролінгу, що притаманний різним концепціям контролінгу на різних етапах їх розвитку;
- які відповідають сучасним вимогам до побудови системи менеджменту і контролінгу зокрема.

Розгляд праць, що належать до перших двох категорій, на наш погляд, є недоцільним, оскільки вони втратили свою актуальність у сучасних умовах господарювання. Наукові праці, що належать до третьої категорії і стосуються

трьох нерозглянутих концепцій контролінгу, становлять значний інтерес для наукового дослідження. На їх основі формується сучасне бачення контролінгу, визначаються його місце і роль у системі менеджменту підприємства.

В основу п'ятої концепції покладено системний підхід. Поняття контролінгу автори цієї концепції пропонують трактувати як «систему управління управлінням». Вона передбачає «формалізацію не тільки структури збереження даних, але і процесу їхньої обробки, а головне – алгоритму прийняття рішень, що дає можливість використовувати експертні системи і системи підтримки прийняття управлінського рішення. У її межах акцент переноситься на системи управління знаннями, а не даними».

У шостій концепції (координація процесу прийняття рішень) контролінг ототожнюється з функцією управління. Ключовими її елементами є процес прийняття управлінського рішення та діяльність осіб, які його розробляють і приймають.

Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами рефлексію (усвідомлення й осмислення) рішень. Таким чином, у цій концепції контролінг не координує, а пропонує методологію і методику координації. І тут мова йде про керування процесом прийняття рішень.

Суть сьомої концепції контролінгу полягає у підвищенні ролі децентралізації та самоуправління в сучасній системі менеджменту, оскільки в умовах сьогодення ключовим елементом ефективності діяльності підприємства є успішність реалізації управлінського рішення, а не процес його розроблення та прийняття.

Успішна реалізація навіть найбільш вдалого управлінського рішення залежатиме від менеджерів, що його імплементують у господарську практику. У свою чергу, кожен менеджер керується власним набором навиків, досвіду, здатностей, схильностей, які сприяють або не дозволяють реалізувати прийняте управлінське рішення. І за умови неминучого розподілу відповідальності за реалізацію управлінського рішення інколи дуже важко відстежити, що стало першопричиною негативних наслідків: неправильно прийняте рішення чи ро-

бота менеджерів, які його реалізовували. У нашому випадку мова йде не про рівень компетентності, який вважається достатнім, а про зацікавленість різних груп впливу в реалізації того чи іншого управлінського рішення. Серед загальних груп впливу в першу чергу потрібно виділити: власників, менеджерів, працівників; менеджерів виробничої, маркетингової та адміністративної сфер.

Очевидно, що контролінг забезпечує функціонування контуру, відповідального за розроблення управлінських рішень об'єднувальної функції менеджменту (рис. 1.13).

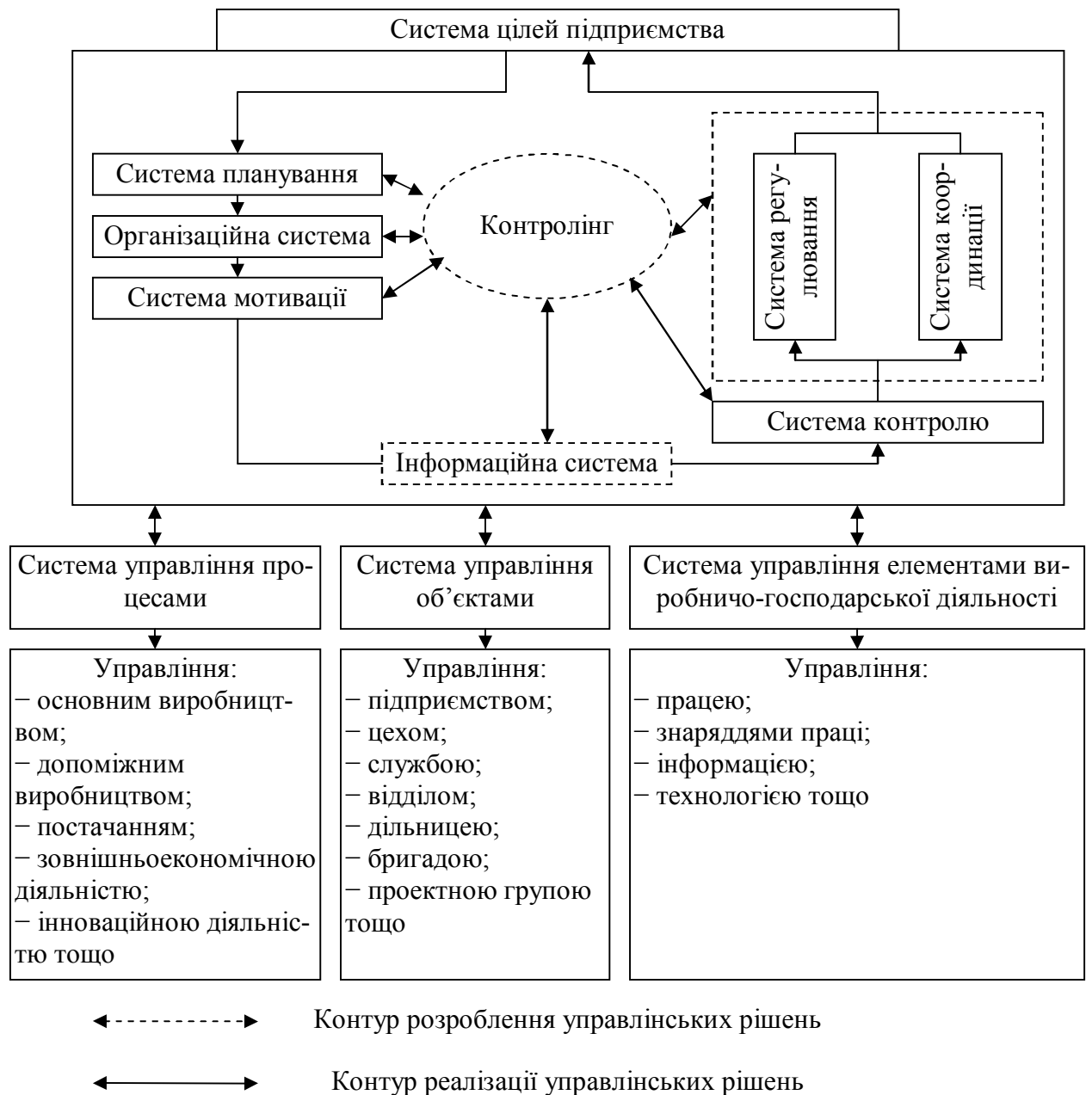


Рис. 1.13. Контролінг у системі управління підприємством

Джерело: [114, с. 133]

Отже, основною метою контролінгу є зменшення комунікаційних бар'єрів як усередині суб'єкта господарювання, так і в середовищі безпосередньо зацікавлених у його роботі суб'єктів, що дає змогу за рахунок виникнення синергетичного ефекту підвищити потенціал управління господарюючим суб'єктом. Тому пропонуємо розглядати контролінг як міжфункціональний напрям управлінської діяльності, який завдяки цілеспрямованим збору, обробці та альтернативному інтерпретуванню отриманої інформації допомагає у процесі прийняття управлінських рішень, головною метою яких є досягнення оптимальної узгодженості рівня розвитку та прибутковості підприємства. Ця узгодженість повинна досягатися за рахунок налагодженої інформаційно-аналітичної роботи, що дає змогу створити умови, які сприяють прийняттю управлінських рішень з урахуванням особливостей інтересів різних зацікавлених груп впливу (власників – менеджерів – працівників).

На мікрорівні імплементація ідей контролінгу та ефективність їх досягнення вища, порівняно з макрорівнем, оскільки на останньому вагомий вплив має політична компонента, котра в інституціонально нестійких суспільствах може бути причиною частоті зміни суспільних пріоритетів, їх підміни або невідзначеності.

Контролінг передбачає розроблення альтернативних рішень та їх оцінку за єдиними критеріями, проте на макрорівні це потребує більших обсягів інформації та є трудомісткішим процесом. Вибір кращої альтернативи ускладнюється на макрорівні розв'язанням проблеми критерію оцінки вигоди з позиції періоду (довго- чи короткостроковий) і бенефіціара – суспільства, певної групи його членів чи правителів. Саме тому впровадження системи фінансового контролінгу на макрорівні є більш трудомістким і потребує вищого професіоналізму, а проходження основних етапів впровадження – від прийняття рішення до власне введення в практику – займає більше часу порівняно з упровадженням контролінгових технологій на мікрорівні.

У загальному вигляді інформаційну концепцію фінансового контролінгу можна зобразити таким чином (рис. 1.14).



Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що фінансовий контролінг є порівняно новим для вітчизняної науки та практики.

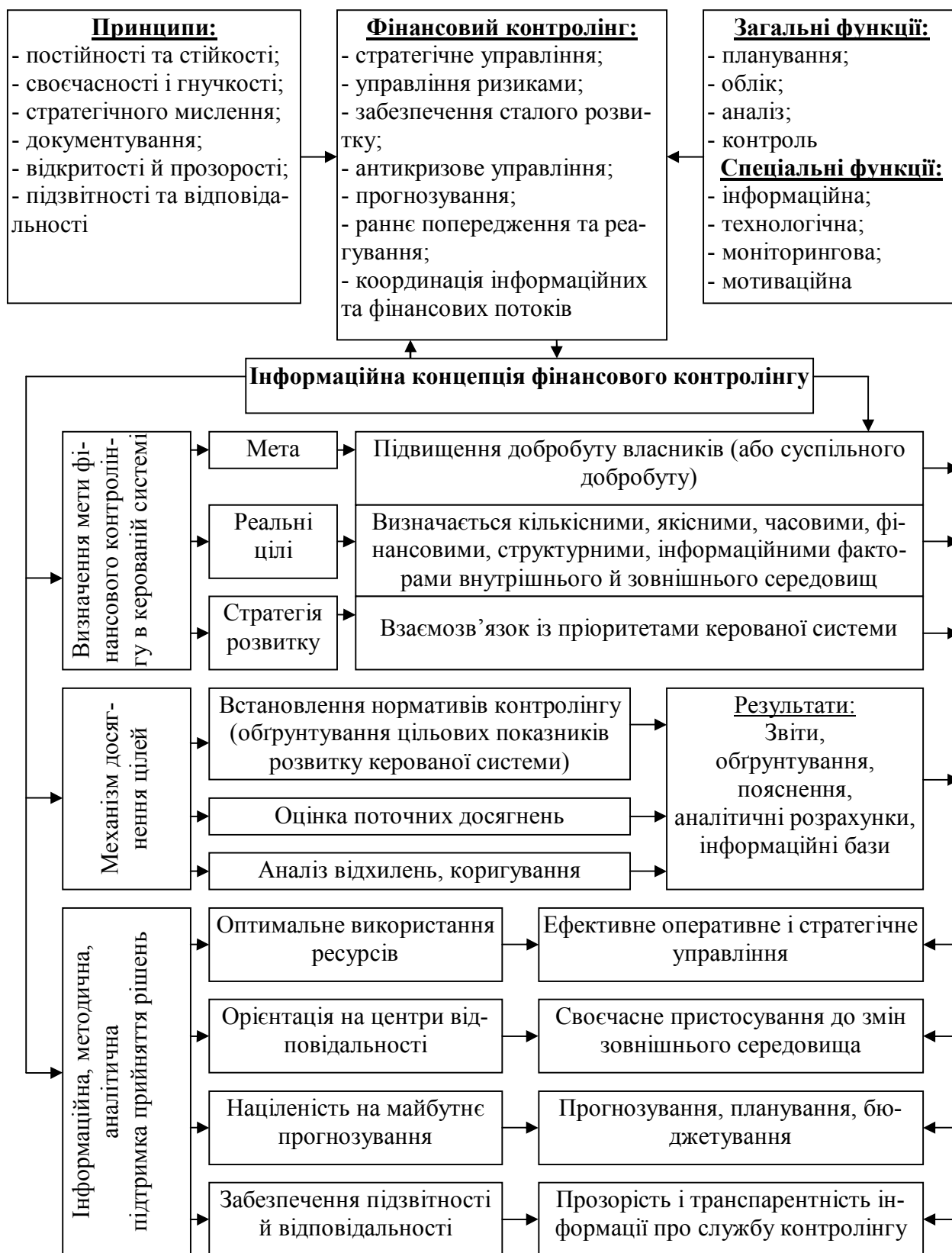


Рис. 1.14. Інформаційна концепція фінансового контролінгу

Джерело: [114, с. 133]

Вивчення концептуальних засад організації контролінгу на підприємстві дає підстави для таких висновків:

1. Контролінг розвивається в чотирьох основних напрямках: як філософія бізнесу, як інструмент, як система управління та як галузь знань. У своєму розвитку він пройшов кілька важливих етапів, на кожному з котрих його концепція змінювалася під впливом зовнішніх чинників. До основних концепцій контролінгу віднесено: облікову, управлінську, технологічну, координаційну, системно-управлінську, інформаційну.

2. На сучасному етапі розвитку фінансовий контролінг являє собою систему підтримки прийняття рішень та їх виконання. Об'єктом фінансового контролінгу є фінансові потоки, їх консолідація та алокація на мікро-й макрорівнях. Основні вигоди від його застосування – ефективніша диверсифікація ризиків, наочність, створення можливостей для інновацій, чіткіші вимоги та критерії до управління, поліпшена можливість виявлення ризиків і слабких місць.

3. Організація й функціонування фінансового контролінгу передбачають дотримання таких принципів: постійності та стійкості, своєчасності й гнучкості, стратегічного мислення, документування, відкритості та прозорості, підзвітності й відповідальності. Традиційними функціями контролінгу є: планування, аналіз, контроль, інформаційне забезпечення, координування, а специфічними – інформаційна, технологічна, моніторингова, мотиваційна.

4. Основними етапами організації та функціонування фінансового контролінгу є: встановлення нормативів контролінгу, оцінка поточних досягнень, аналіз відхилень, здійснення коригуючих заходів. Організація фінансового контролінгу на макрорівні є складнішою, однак, як показує світовий досвід, упровадження контролінгових підходів у сфері управління фінансами на макрорівні забезпечує вищу ефективність менеджменту. Зважаючи на високі стандарти управління фінансами на засадах контролінгу з акцентом на підзвітності й транспарентності, впровадження фінансового контролінгу в практику вітчизняних органів державного управління є необхідним і перспективним.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН КОНТРОЛІНГУ ЯК МЕТОДУ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Принципи та функції побудови системи контролінгу

В результаті дослідження можна виокремити вигоди від застосування системи фінансового контролінгу [107, с. 60]:

1. Ефективніша диверсифікація ризиків. Ризики завжди мають бути блоковані так, щоб учасники процесу могли розуміти, як їм діяти в критичній ситуації. У сфері фінансового контролінгу диверсифікація ризиків має свою специфіку, адже найчастіше пов'язана з виконанням завдання пошуку прийнятнього рівня ризику та відповідної прибутковості. Саме цим обумовлений активний розвиток концепції вартісно-орієнтованого контролінгу.

2. Більша наочність, що створює ширше поле для делегування повноважень, дає можливість швидше виявити переваги й недоліки керованої системи.

У сфері фінансового контролінгу така наочність дає змогу чіткіше відображати тенденції розвитку керованої системи, сфери дотику з ризиками, котрі генеруються зовнішнім середовищем, виявляти слабкі місця.

3. Створення можливостей для інновацій. Контролінг забезпечує ефективніше управління фінансовими й інформаційними потоками, що забезпечує зниження витрат і зростання вигід, які трансформуються у фінансові ресурси, котрі можуть бути використані на фінансування інновацій.

4. Конкретизація цільових показників та індикаторів, яка поліпшує якість управління та обмежує можливості маніпулювання фінансовою інформацією.

На підставі критичного аналізу різних підходів до ідентифікації принципів контролінгу пропонуємо поділити принципи на загальні (контролінгу як системи) та специфічні принципи як контролю фінансово-економічної сфери. Класифікацію принципів контролінгу подано на рис. 2.1.

Загальні принципи, розроблені впродовж розвитку менеджменту, мають універсальний характер і можуть бути використані будь-якою системою, зок-

рема системою контролінгу.



Рис. 2.1. Принципи системи контролінгу

Джерело: [107, с. 61]

До загальних принципів Дзьоба В. Б. пропонує зарахувати такі [10, с. 30]:

1. Системність. Система контролінгу повинна будуватися як цілісна система заходів.

2. Інформативність. Система контролінгу повинна надавати ті дані, які необхідні та достатні для прийняття управлінських рішень.

3. Обов'язковість. Процедури контролю треба вибудувати так, щоб унеможливити здійснення господарських операцій в обхід системи контролінгу.

4. Незалежність. Система контролінгу повинна бути побудована так, щоб контролери були незалежні як від підконтрольних співробітників, так і від керівництва підприємства.

5. Надійність. В процедурах контролю мають бути передбачені й реалізовані механізми взаємного контролю і перевірки результатів.

6. Стандартизація. У процедурах контролю необхідно передбачити певні стандарти та критерії інформації.

7. Адаптивність. Система контролінгу повинна реагувати на зміну зовнішніх або внутрішніх факторів.

8. Інтегрованість. Система контролінгу повинна бути повністю інтегрована в систему менеджменту та систему контролю. Тобто стандарти даних, запроваджені в контрольних процедурах, повинні збігатися зі стандартами даних, що використовуються на інших ділянках управління.

9. Цілеспрямованість. Система контролінгу має відповідати тільки за контроль і не втручатися у сферу менеджменту.

Організація й функціонування фінансового контролінгу потребує деталізації переліку принципів з огляду на специфіку його об'єкта. На думку Паєнтко Т. В. [107, с. 62] фінансовий контролінг здійснюється на таких принципах:

1. Постійності та стійкості. Контролінг є цілісною системою, котра має функціонувати безперервно. Порушення цього принципу (наприклад, призупинення функціонування однієї зі складових системи контролінгу) призводить не просто до зниження ефективності системи фінансового контролінгу, а взагалі позбавляє сенсу її впровадження. Наприклад, ведучи мову про фінансовий контролінг як систему підтримки прийняття рішень та їх виконання, не можливо відокремити процеси управління фінансовими потоками від процесів управління інформаційними базами, що містять фінансову інформацію.

2. Своєчасності та гнучкості. Запровадження системи фінансового контролінгу потребує відповідного середовища, здатного забезпечити повноцінне функціонування всіх його елементів. Наприклад, без наявності умов для створення необхідного інформаційного забезпечення такі функції контролінгу, як планування й аналіз, повноцінно не виконуватимуться.

3. Стратегічного мислення. Контролінг є управлінською системою, його мета полягає в здійсненні стратегічного управління, а не тільки у виявленні помилок та їх виправленні. Якщо контроль, приміром, просто фіксує факт виконання певного показника та його відхилення від плану, то контролінг відпо-

відає на питання, чому це відхилення виникло і якими будуть його наслідки, а далі на основі цієї інформації приймається рішення про реагування на відхилення.

4. Документування. Система контролінгу функціонує на основі оброблення великих масивів поточної й історичної інформації, тому реалізація цього принципу передбачає створення, обслуговування та збереження множини даних для інформаційного й аналітичного забезпечення фінансового контролінгу. Актуалізація цього принципу обумовлена еволюцією контролінгу, його трансформацією в систему підтримки прийняття рішень, елементом якої є управління інформаційними базами.

5. Відкритості та прозорості. Система контролінгу націлена на зменшення асиметрії інформації серед учасників фінансових відносин, тому результати роботи кожної її складової повинні бути відкритими й зрозумілими для всіх зацікавлених сторін. Актуальність цього принципу обумовлена зміною підходів до розкриття інформації у світі. Якщо в другій половині ХХ ст. ішлося переважно про обов'язкове розкриття фінансової звітності компаніями, котрі становлять суспільний інтерес, то наразі такі компанії добровільно надають більше фінансової інформації, щоб показати потенційним інвесторам дієвість і ефективність їхніх систем внутрішнього контролю, їхній потенціал ефективного використання коштів.

6. Підзвітності й відповідальності. Цей принцип тісно пов'язаний із попереднім та передбачає повну підзвітність осіб, уповноважених розпоряджатися фінансовими ресурсами, та їх відповідальність за неефективне використання таких ресурсів. Реалізація цього принципу стосується не лише фінансового контролінгу на макрорівні, а й на мікрорівні.

Іванова З.О. виокремлює найбільш адаптивні принципи контролінгу управління [53, с. 138]:

1) принцип безперервності діяльності, який передбачає забезпечення постійного управління й оптимізацію, одержання й оцінку інформації, необхідної для цього;

2) системний підхід, який передбачає побудову системи планування, обліку, аналізу й контролю на всіх стадіях процесу виробництва й реалізації продукції в сукупності із продукцією й роботою персоналу;

3) принцип своєчасності, який передбачає проведення моніторингу й аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою обліку й визначення впливу на рівень витрат підприємства;

4) принцип документування, який передбачає незалежність підприємства під час визначення порядку ведення обліку, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень;

5) принцип пріоритетності стратегічних цілей, який потребує від контролінгу обґрунтування перспектив підприємства й визначення реальних стратегічних цілей;

6) принцип комплексності, згідно з яким контролінг повинен здійснюватися на кожній наступній стадії виникнення витрат, виходячи з результатів попередньої;

7) принцип гнучкості, який передбачає швидке й чітке реагування служби контролінгу підприємства на зміну умов зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства;

8) принцип бюджетування, який передбачає використання контролінгу в як інструмента планування, контролю й регулювання, координування діяльності різних підрозділів на підприємстві.

Окрім загальних принципів, доцільно визначити і специфічні принципи, пов'язані зі специфічними завданнями та функціями системи контролінгу.

До специфічних принципів зарахуємо:

1. Дії за алгоритмами. Процедури контролінгу повинні бути прописані настільки детально, щоб результати застосування контрольних процедур не могли залежати від працівника, що їх здійснює. Цей принцип запропоновано у зв'язку з широким застосуванням інформаційних технологій.

2. Орієнтація на кількісні стандарти. Контролінг має використовувати для контролю фінансово-економічної сфери тільки кількісні показники.

3. **Оперативність.** Система контролінгу має оперативно обробляти та надавати інформацію щодо фінансово-економічної сфери.

4. **Конкретизація.** Система контролінгу має здійснювати контроль лише фінансово-економічної сфери, не втручаючись в інші сфери.

5. **Інноваційне орієнтування.** У своїй роботі контролінг має орієнтуватися на наукові дослідження у сфері менеджменту та контролінгу та на останні досягнення інформаційних технологій.

6. **Простота побудови та прозорості.** Система контролінгу повинна бути зрозумілою усім зацікавленим особам. Насамперед йдеться про систему показників та критеріїв контролінгу.

На наступному етапі дослідження доцільно визначити вплив факторів на побудову системи контролінгу, оскільки їх врахування забезпечить ефективне функціонування контролю фінансово-економічної сфери. На сьогодні немає розробленого комплексного переліку факторів впливу на побудову системи контролінгу, що зумовлює загрозу неефективного використання контролінгу. Класифікуючи фактори, необхідно брати до уваги внутрішнє і зовнішнє середовище і, відповідно, внутрішні та зовнішні фактори. Зовнішні фактори впливу на побудову системи контролінгу доцільно розглядати, виділивши дві групи: ринкові та законодавчо-регулятивні (рис. 2.2).

Спочатку розглянемо групу нормативно-регулятивних факторів. Ця група виокремлена у зв'язку з особливим впливом держави на фінансово-економічну сферу.

Серед нормативно-регулятивних факторів можна виділити такі:

1. **Нормативно-правові вимоги щодо ведення систем обліку та фінансової звітності на підприємстві.** Цей фактор є одним з визначальних, оскільки уся фінансово-економічна сфера, зокрема формування фінансових ресурсів, рух грошових коштів та особливо визначення фінансових результатів, регулюються законодавством.

2. **Нормативно-правові вимоги щодо оподаткування.** З метою збору податків держава встановлює особливі вимоги до фінансово-економічної сфери.



Тому це повинна враховувати система контролінгу.

3. Вплив державних органів влади. В Україні вплив органів влади важко переоцінити, у них дуже широкі повноваження і під час побудови системи контролінгу необхідно це враховувати.

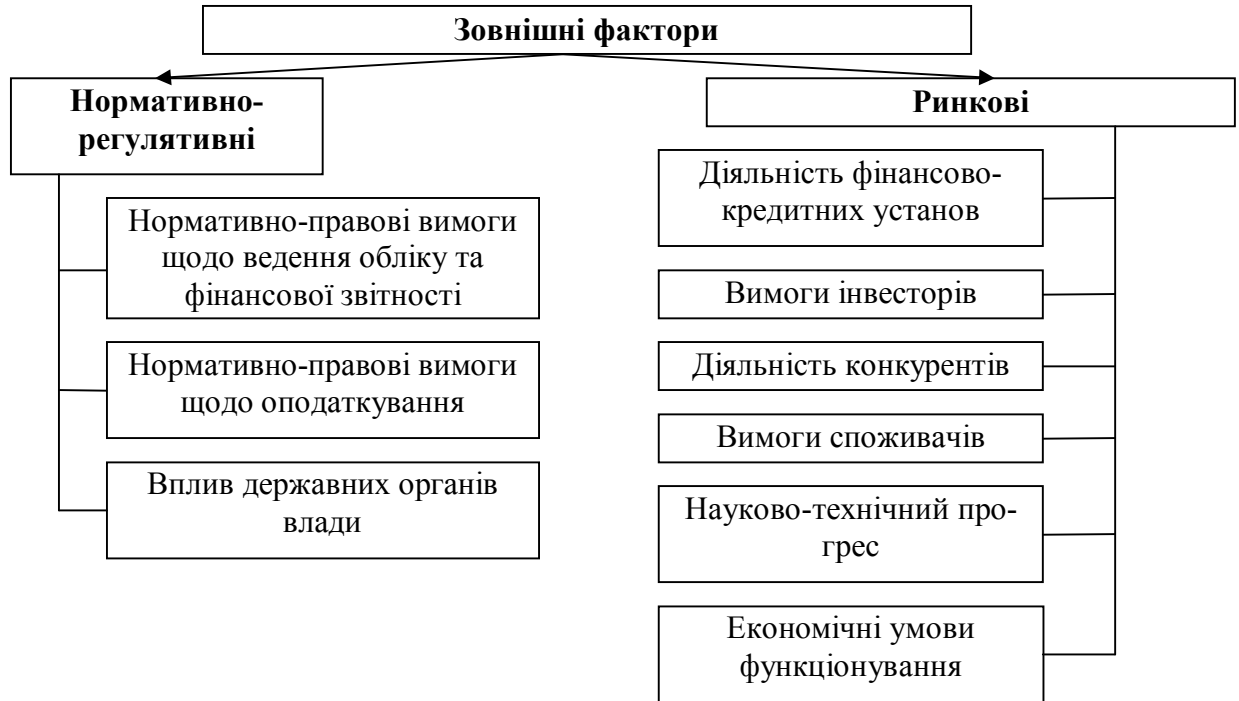


Рис. 2.2. Зовнішні фактори, які впливають на побудову системи контролінгу на підприємстві

Джерело: [107, с. 61]

Інша група зовнішніх факторів – це ринкові фактори. До цієї групи зарахуємо усі інші фактори зовнішнього середовища. На побудову системи контролінгу впливають, зокрема, такі фактори:

1. Діяльність фінансово-кредитних установ. Оскільки функціонування фінансово-економічної сфери залежить від запозичених ресурсів, то система контролінгу також зобов'язана враховувати вимоги фінансово-кредитних установ, які, окрім надання кредитів, здійснюють усі розрахунково-касові операції підприємства.

2. Вимоги інвесторів. Будь-яке підприємство має справу з інвесторами, оскільки підприємство в сучасних умовах господарювання не може розвиватися без залучених ресурсів.

Основною вимогою інвесторів до системи контролінгу є оперативне інформування про фінансовий стан підприємства.

3. Діяльність конкурентів, які можуть спонукати керівництво до створення системи контролінгу.

4. Вимоги споживачів, на запит яких система контролінгу може надавати інформацію щодо стану фінансово-економічної сфери.

5. Науково-технічний прогрес. Загалом цей фактор впливає на фінансово-економічну сферу тим, що дає змогу використати можливості науки й техніки для виробництва нових видів продукції (послуг). Окрім цього, науково-технічний прогрес впливає на побудову системи контролінгу через фактор інновацій у сфері інформаційних технологій.

6. Економічні умови функціонування. Поліпшення або погіршення економічної ситуації зумовлює збільшення або зниження обсягу та структури фінансових ресурсів підприємства, змінює фінансові процеси та, у підсумку, впливає на фінансовий результат.

Однак під час побудови системи контролінгу необхідно враховувати не лише вплив факторів зовнішнього середовища, які, безперечно, важливі для діяльності підприємства, але й фактори внутрішнього середовища, яке безпосередньо впливає на фінансово-економічну сферу. Для зручності пропонуємо внутрішні фактори поділити на організаційні, кадрові, виробничі, маркетингові та фінансові. Класифікацію внутрішніх факторів, які впливають на побудову системи контролінгу, наведено на рис. 2.3.

Спочатку розглянемо вплив кадрових факторів. Ця група факторів має значення, оскільки, незважаючи на розвиток інформаційних технологій, без системної роботи з персоналом неможливе ефективне функціонування системи менеджменту і системи контролінгу. Праця у сфері контролінгу дуже складна та відповідальна і потребує спеціалістів високої кваліфікації. Для підтримки постійного рівня кваліфікації підприємство має забезпечити можливості підвищення кваліфікації та перекваліфікації тощо. Необхідно також стимулювати працівників, які здійснюють контролінг.

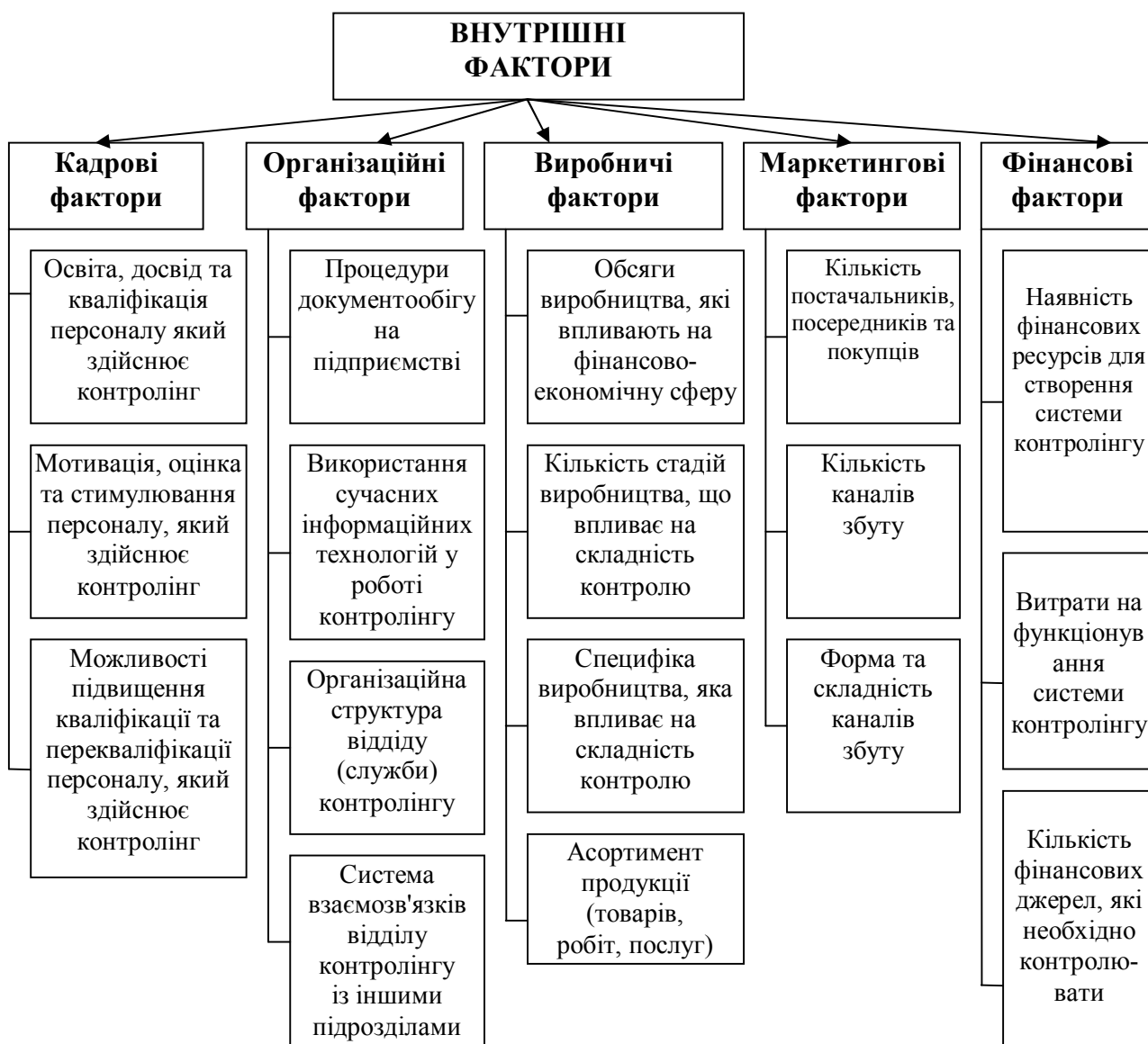


Рис. 2.3. Внутрішні фактори, що впливають на систему контролінгу

Джерело: [107, с. 62]

Наступна група – організаційні фактори. Це впливова група факторів, оскільки саме від організації істотно залежить чіткість та оперативність роботи системи контролінгу. У цю групу входять: процедури документообігу на підприємстві, що впливає на інформаційне забезпечення контролінгу; використання сучасних інформаційних технологій у роботі контролінгу; організаційна структура відділу контролінгу; система взаємозв'язків із іншими підрозділами.

Щодо виробничих та маркетингових факторів, то ці дві групи насамперед впливають на розміри та складність фінансово-економічної сфери. Серед виробничих факторів обсяги виробництва, кількість стадій виробництва та асортимент

мент продукції. Серед маркетингових – кількість постачальників, посередників та покупців, кількість та складність каналів збуту продукції.

Під час побудови системи контролінгу треба також враховувати фінансові фактори: наявність фінансових ресурсів для створення та витрати на функціонування системи контролінгу.

Найважливішими цілями організації є висока рентабельність, забезпечення ліквідності і підвищення ефективності роботи. Досягненню цих цілей сприяє служба контролінгу, яка забезпечує виконання наступних функцій:

- моніторинг стану економіки організації;
- сервісна функція;
- функція, що управляє;
- контроль і аналіз економічності роботи підрозділів;
- підготовка (розробка) методології ухвалення рішень, їх координація, а також контроль сприйняття цієї методології керівництвом.

Моніторинг стану економіки підприємства – контроль рівноваги показників «прибуток-витрати». Рівновага досягається тим, що через певні проміжки часу задані величини порівнюють з фактичним станом і визначають, чи не потрібне втручання для досягнення необхідного або бажаного стану, і у разі потреби здійснюють його.

Сервісна функція полягає у своєчасному представленні необхідної інформації керівництву для ухвалення рішення щодо коригування стратегії

Функція, що управляє, полягає в переоцінці стратегії, коригуванні реалізації цілей і зміні цілей. Здійснюється ця функція з використанням даних аналізу відхилень, ставок покриття, загальних результатів діяльності для ухвалення рішень по управлінню.

Функція контроль і аналіз економічності роботи підрозділів і організації в цілому зводиться до внутрішнього контролю як підрозділів, так і організації в цілому. Контролінг на відміну від ревізії орієнтований на поточні результати діяльності фірми і не пов'язаний з документальною перевіркою на місцях звершення господарських операцій).

## 2.2. Організаційні аспекти контролінгу на підприємстві

Термін «організація контролінгу» не має чіткого визначення в науковій літературі. Даний термін складається з двох понять «контролінг» та «організація». На думку П. Хорвата, контролінг – це орієнтована на досягнення цілей інтегрована система інформаційно-аналітичної підтримки керівництва в процесі планування, контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень за всіма функціональними сферами діяльності компанії [172, с. 18]. Контролінг виступає ключовим інструментом координації окремих підрозділів підприємства на досягнення поставлених цілей.

Термін «організація» означає інструмент об'єднання ресурсів, де активною складовою виступає саме людський ресурс. Тому організація розглядається як об'єднання людей з метою досягнення певних цілей. З іншого боку, термін «організація» може розглядатися як сукупність дій, направлених на досягнення певного результату найбільш ефективним та доцільним шляхом. Діяльність працівників в організації може бути структурована в різний спосіб за рахунок розподілу повноважень, компетенцій, ролей та функцій працівників. Від організаційної структури залежить можливість протидіяти невизначеності середовища, а отже, і результативність підприємства в цілому [86, с. 95].

Так, синтезоване поняття «організація контролінгу», на нашу думку, має розглядатися як процес, що спрямований на інтеграцію контролінгу, шляхом визначення його функцій, компетенцій, ролі та місця в організаційній структурі. Максимальна результативність підприємства є ключовим критерієм ефективності організації системи контролінгу.

Проблема організації контролінгу охоплює такі питання: яким чином служба контролінгу повинна бути організована; які завдання має виконувати; як повинен бути організований процес виконання поставлених завдань; які інструменти контролінгу варто застосовувати за певних обставин; як оцінити ефективність служби контролінгу?

Завдання побудови контролінгу менеджмент підприємства покладає, в першу чергу, на фінансового директора. Спосіб реалізації функцій управління

безпосередньо впливає на структуру управління, розмежовуючи повноваження, відповідальність між посадовими особами.

Пошуки найефективнішої моделі контролінгу привели до висновку, що не існує єдиної універсальної моделі контролінгу, яка може однаково ефективно задовольнити потреби кожної окремої організації. Тому актуальним стає питання: в яких умовах та які характеристики системи контролінгу є найбільш ефективними?

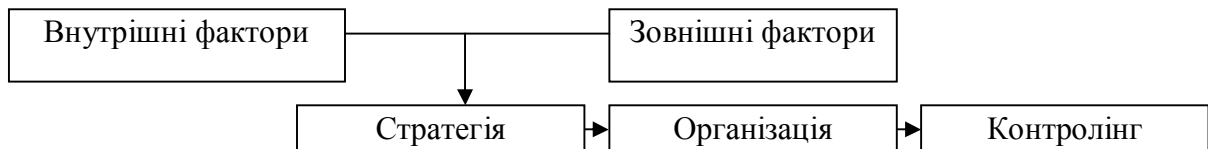


Рис. 2.4. Фактори впливу на організацію контролінгу

Джерело: [86, с. 95]

У середині 60-х років в англійських наукових публікаціях виник ситуативний підхід (contingency approach) у менеджменті, що відноситься до ряду біхевіористичних теорій. У німецькомовних наукових працях даний підхід одержав назву «Situative Ansatz».

Прихильники такої точки зору на протигагу бюрократичній моделі Вебера розглядають організацію як відкриту систему, на яку впливають зовнішні та внутрішні фактори. Метою даного підходу є вивчення організаційних параметрів підприємства, його окремих підсистем під впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Ситуативний підхід базується на трьох основних постулатах:

- існування зв'язку між середовищем та організаційною структурою;
- зміна середовища вимагає відповідної організаційної структури;
- кожна окрема ситуація потребує певного оптимального набору організаційних характеристик.

Поштовхом до розвитку даного підходу стала зростаюча складність бізнес-процесів на підприємствах, посилена конкуренція, підвищена невизначеність та розвиток технологій. Альтернативним до ситуативного є підхід, який розглядає організацію з точки зору інституціонального середовища.



Рис. 2.5. Фактори впливу та організаційні параметри

Джерело: [86, с. 95]

Організація з точки зору системного підходу є відкритою системою, елементам якої притаманні певні характеристики. Використання такого підходу дає змогу всебічно дослідити та встановити закономірності між організаційними характеристиками та умовами середовища, що оточує підприємство. Установлені закономірності слугують теоретичною основою менеджменту при організації систем управління та, зокрема, контролінгу.

Система контролінгу на підприємстві має певну сукупність організаційних параметрів, які визначають її характеристики та впливають на результативність організації в цілому. Фактори зовнішнього та внутрішнього середовища впливають на параметри системи контролінгу.

Ситуативний підхід не містить у собі заздалегідь визначеного переліку організаційних параметрів. Тому сукупність організаційних параметрів відрізняються в наукових працях різних авторів. На думку П. Хорвата [172, с.742], головними організаційними параметрами є рівень функціоналізації, стандартизації, децентралізації, спеціалізації та формалізації.

Стандартизація – це встановлення заздалегідь визначених багаторазових способів, правил, методів вирішення типових проблем та задач, з метою оптимізації та впорядкування процесів. Можливість стандартизувати певний процес залежить від складності та рівня новизни проблем. Тому стандартизація процесу вирішення принципово нових проблем значно ускладнена та не рідко й зовсім неможлива.

Стандартизацію в системі контролінгу слід розуміти як сукупність методів та способів, які детально описують посадові інструкції контролера.

В цілому стандартизація підвищує якість управління шляхом встановлення чітких правил, методів вирішення проблем, полегшує виконання управлінських завдань та знижує кількість помилок. Проте занадто високий рівень стандартизації гальмує вирішення нових проблем, методика для яких не була встановлена раніше. Так, за високо динамічного середовища стандартизовані системи є менш придатними для використання. Роль стандартизації зростає головним чином на великих підприємствах або за умов стабільного середовища.

Формалізація описує ступінь документування правил, процедур та функцій в організації. В той час як стандартизація встановлює методи вирішення проблем, формалізація має на меті встановити письмово закріплені правила. Формалізація головним чином вирішує питання відносин працівників між собою в організації, закріплює ролі працівників, встановлює специфікації процесів та посад.

Зростання розміру організації та її організаційної структури зумовлює підвищення рівня формалізації. Особливого значення формалізація набуває в процесі планування та бюджетування, які є центральними інструментами координації. Формалізація планування проявляється в розмежуванні процесу планування на окремі етапи, процедура виконання яких чітко описана (запровадження календаря, лексикона, методів планування). Проте формалізація не повинна призвести до надмірного ускладнення процесів та обмеження гнучкості організації.

Централізація/децентралізація – розподіл повноважень по підрозділах у



межах однієї функціональної діяльності, виражає ступінь делегованості управлінських рішень від вищого рівня менеджменту до нижчого.

У малих та в певних випадках середніх організаціях, де високий рівень централізації організаційної структури, служба контролінгу, як правило, не створюється, практика свідчить, що функції контролера можуть виконуватися підприємцем, економічними, обліковими службами чи, навіть, аутсорсинговими структурами. Проте з ростом організації підвищується гетерогенність середовища, ускладнюються бізнес-процеси, і тому виникає потреба в децентралізації організаційної структури. Підвищення децентралізації, в свою чергу, призводить до необхідності запровадження контролера, як посадової одиниці, для координації процесу планування та контролю відокремлених підрозділів підприємства. Зростає також децентралізація самої служби контролінгу. Децентралізовані посадові одиниці служби контролінгу існують у трьох варіантах:

- 1) дивізійний контролер;
- 2) регіональний контролер;
- 3) функціональний контролер.

При децентралізованій структурі контролінг відіграє найважливішу функцію координації, створення каналів комунікації для обміну інформацією між окремими відділами (рис. 2.6).

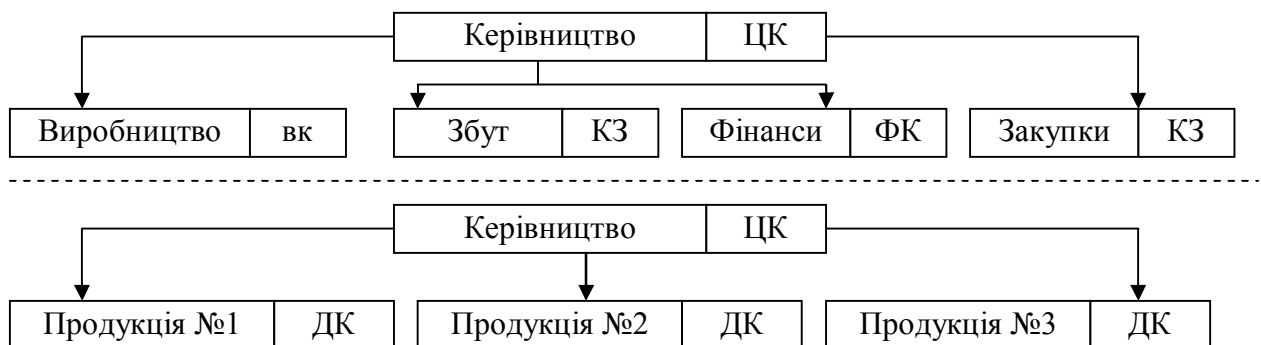


Рис. 2.6. Функціональна та дивізійна організаційна структура

Джерело: [86, с. 95]

де, ЦК – центральний контролер

ДК – дивізійний контролер

ВК, КЗ, ФК, КЗ – контролер виробництва, збуту, фінансовий контролер, контролер закупівель.

Важливим питанням є організаційний статус – місце контролера на підприємстві. Так, відділ контролінгу може бути безпосередньо підпорядкований топ-менеджменту або фінансовому директору. На думку П. Хорвата, місце контролінгу залежить від рівня завдань, які покладаються на даний відділ. Якщо контролінг є загально фірмовою сервісною службою, то встановлюється безпосереднє підпорядкування вищому керівництву [172, с. 744]. В іншому випадку, коли контролінг розглядається як допоміжна служба певного відділу (фінансового наприклад), то контролінг підпорядковується цьому відділу.

Спеціалізація визначає кількість видів посад на підприємстві, розподіл повноважень та функцій з-поміж наявних посадових місць. Спеціалізація в контролінгу проявляється у розподілі всередині системи окремих підвідділів (контролінг витрат, маркетингу, інвестицій, персоналу, виробничий та продукто-вий контролер). Роль спеціалізації зростає з розміром організації, а також зі зростанням складності процесів. Організації завжди намагаються якомога більш диференціювати свої процеси для зниження впливу невизначеності. На великих підприємствах контролінг представляє собою систему, яка складається з підсистем, кожна з яких виконує певну функцію або роль. На чолі системи контролінгу стоїть центральний або головний контролер. При зростанні спеціалізації контролінгу виникає питання делегування повноважень всередині відділу контролінгу.

Функціоналізація – це впорядкування функцій та компетенцій працівників в організації. Функціоналізація визначає головним чином компетенції контролера в організації, розмежовує повноваження менеджерів та контролерів, закріплює підпорядкованість контролера іншим відділам.



Рис. 2.7. Схема лінійно-штабної структури

Джерело: [86, с. 95]

Дискусійним питанням залишається лінійна та штабна підпорядкованість

контролера. Деякі дослідники наголошують на тому, що контролінг як служба координації планування та контролю в організації має бути штабним підрозділом. Так, штабні підрозділи мають на меті консультування лінійних керівників у вигляді порад та рекомендацій. Така штабна структура характеризується більш швидким реагуванням на мінливість середовища.

Організація відділу контролінгу у вигляді лінійно-штабної одиниці об'єднує переваги обох попередніх варіантів. Наявність лінійної складової закріплює за контролером його авторитет та значення в лінійній структурі. Таким чином, поради та рекомендації стають обов'язковими до виконання підлеглими контролера. Наради та комітети, які проводяться з участю контролерів, керівників та виконавців, виступають важливим інструментом координації в організації та інтеграції лінійних та штабних функцій контролера.

Лінійна структура контролінгу проявляється в підпорядкованості до контролера інших відділів. Зазвичай контролер має у підпорядкуванні відділи внутрішнього та зовнішнього аудиту, виробничу бухгалтерію, планування, прогнозування. Головний бухгалтер не підпорядковується контролеру, проте контролер має вищий статус.

Існує також можливість запровадження контролінгу без створення окремого підрозділу. Так, функції контролера передаються керівникам різних підрозділів. У такому випадку запорукою успішної ціленаправленої підтримки менеджменту та координації підрозділів стає об'єднання керівників контролерів в окремі крос-функціональні групи та запровадження системи внутрішньої комунікації, яка має забезпечувати обмін інформацією.

Іншим варіантом контролінгу без створення окремого підрозділу може бути перекладання функцій контролінгу на відділ обліку. Функції бухгалтера доповнюються функціями контролера. Таким чином, при запровадженні функцій контролінгу досягається економія фонду заробітної плати, збереження чисельності працівників. Проте інтеграція функцій контролера в різні підрозділи може мати негативний ефект для підприємства. По-перше, відбувається збільшення навантаження на існуючі підрозділи, погіршуючи тим самим, якість їх

роботи. По-друге, порушується цілісність системи контролінгу, що негативно впливає на його координаційну функції.

Ситуативний підхід до управління, який будується на системному підході, розглядає організацію, як відкриту систему, що складається із взаємопов'язаних підсистем елементів. Фактори зовнішнього та внутрішнього середовища здійснюють вплив на організацію та її підсистеми.

Організаційні параметри контролінгу є важливими елементами системи. Це визначає її організаційні, інструментальні характеристики, які впливають на її ефективність та результативність підприємства в цілому. Головними параметрами, які визначають організаційні характеристики, є рівень стандартизації, формалізації, функціоналізації, спеціалізації, децентралізації. Серед головних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища найбільш впливовими є розмір бізнесу та його динамічність. Система контролінгу має постійно пристосовуватися до змін середовища, а саме факторів, які впливають на неї, з метою забезпечення максимальної результативності. Невідповідність організаційних параметрів умовам, у яких оперує підприємство, може призвести до втрати економічних вигод та, навіть, поставити під загрозу його існування.

Проблема впровадження системи контролінгу ускладнюється через наявність значної кількості альтернативних варіантів функціонування контролінгу. Тому успішність реалізації контролінгу залежить від здатності керівництва, зокрема фінансового менеджменту, інтегрувати функції контролінгу на підприємстві у такий спосіб, який відповідає його потребам та специфіці роботи.

Згідно з дослідженнями спеціалістів-практиків [175, с. 29] та власними дослідженнями автора система контролінгу в українському бізнесі найчастіше зустрічається в такому вигляді:

- 1) контролінг відсутній, але є окремі його функції – бюджетування, планування, аналіз (близько 65% підприємств);
- 2) контролером називають представника акціонерів або власників, який наділений великими повноваженнями, але відповідальності за ефективність бізнесу не несе (зустрічається на 15% підприємств);

3) контролером називають скарбника, який бере на себе тільки частину функцій контролінгу, пов'язаних із грошовими коштами, і при виявленні критичних відхилень інформує керівництво (10% підприємств);

4) призначені контролери відіграють лише роль статистів, які збирають інформацію, тому що не мають повноважень, щоб впроваджувати нові системи управління, ініціювати зміни на підприємстві (6% підприємств);

5) є повноцінна служба контролінгу (4% підприємств).

Залежно від розміру підприємства виділяються такі варіанти організації контролінгу:

1) якщо чисельність працюючих до 100 осіб, то посада контролера відсутня, а його функцію бере на себе керівник секції обліку та звітності;

2) якщо чисельність працюючих 500-900 осіб, то вводиться посада контролера, який займається не лише контролінгом, але виконує й інші завдання (керує комерційним відділом, бухгалтерією тощо);

3) якщо чисельність працівників 1000 і більше, то створюється служба контролінгу.

Основними підходами до організації контролінгу на українських підприємствах є:

1) створення колегіального органу із співробітників різних підрозділів, який збирається періодично, функції та завдання якого змінюються залежно від того, які нові проекти починає підприємство або які проблеми в нього виникають;

2) створення окремої служби контролінгу, яка буде підпорядковуватися генеральному директору або наглядовій раді;

3) виділення служби контролінгу в складі фінансового департаменту, яка займається завданнями контролінгу за обов'язком;

4) використання аутсорсингу, тобто повністю або частково передати функції контролінгу спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту;

5) використання косорсингу, який полягає у створенні служби контролінгу в межах підприємства, але в деяких випадках залучаються експерти спеціа-

лізованої компанії або зовнішній консультант.

При розробці системи контролінгу необхідно враховувати специфіку підприємства, організаційну структуру та її розвиненість, бізнес-процеси, ефективність управління, залежність результату від особових і професійних якостей менеджерів.

Деякі дослідники вважають, що ключовими варіантами впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах є:

- 1) розгляд контролінгу як економічного фону управління або як наскрізної координувальної функції менеджменту;
- 2) створення спеціальної структурної одиниці (відділ контролінгу).

Обидва варіанти не позбавлені недоліків. Так у першому варіанті контролінг як функція управління може загубитися серед інших функцій управління. У другому випадку виникає конфлікт інтересів у зв'язку з неминучим дублюванням виконуваних функцій і необхідністю систематичного поділу завдань і сфер впливу між відділом контролінгу та планово-економічними службами підприємства.

Виходячи із різноплановості варіантів та підходів до організації системи контролінгу, вітчизняні та закордонні науковці мають різні точки зору стосовно алгоритму впровадження контролінгу в управління підприємством. Після аналізу низки наукових праць (Додаток В) встановлено, що кількість етапів впровадження системи контролінгу варіюється від чотирьох (С.Н. Петренко, Ф. Пісчанов) [113, 116] до чотирнадцяти (Л.Й. Балабанова) [9] залежно від послідовності, змісту та деталізації заходів з провадженням контролінгу. За результатами систематизації наукових досліджень нами складено узагальнюючий перелік етапів впровадження системи контролінгу на підприємстві, наведений у Додатку В.

Збільшення кількості етапів більш детально розкриває необхідний обсяг робіт, пов'язаний із процесом впровадження контролінгу. Ми вважаємо, що зазначені науковцями етапи швидше схожі на процедури, оскільки представляють собою ряд дій, спрямованих на впровадження системи контролінгу в

управління підприємством.

Деякі науковці переконані, що наведені етапи впровадження системи контролінгу є занадто деталізованими, тому, наприклад, Ж.Л. Шалунова пропонує механізм впровадження контролінгу в управління підприємствами реалізувати лише в три етапи: підготовчий, впровадження та автоматизації [178].

Узагальнивши погляди дослідників, ми пропонуємо процес впровадження системи контролінгу на підприємстві структурувати так (рис. 2.8):

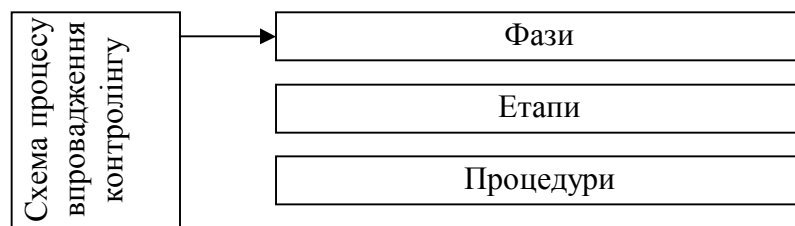


Рис. 2.8. Схема процесу впровадження системи контролінгу на промисловому підприємстві

Джерело: [175, с. 30]

За результатами дослідження, ми вважаємо, що схема процесу впровадження системи контролінгу в управління підприємством може мати таку структуру:

I фаза – підготовча, яка включає два етапи:

1-й етап – підготовчий, складається з таких процедур:

- визначення стратегічних цілей функціонування підприємства (завоювання лідерства в певному сегменті ринку, застосування нових технологій або способів організації виробництва, досягнення найвищої продуктивності праці, підвищення якості продукції, зниження витрат виробництва в порівнянні з основними конкурентами, отримання максимального прибутку, зростання рівня ліквідності підприємства тощо);

- оцінка впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища (інформація про діяльність підприємства і стан ринкового середовища його функціонування);

- діагностика існуючої системи управління (виявлення проблем та нето-

чностей в діяльності підприємства, а також формування основних вимог до системи контролінгу, які в подальшому стануть певним орієнтиром у процесі її формування);

- прийняття рішення про впровадження системи контролінгу в систему управління підприємством (сприятливим моментом для побудови системи контролінгу є поява можливих ризиків для перспективного, успішного та результативного функціонування підприємства, а також бажання контролювати якість продукції та її відповідність встановленим стандартам; відстежувати помилки персоналу; підвищити прозорість організаційної структури підприємств, виявити дублюючі і конфліктуючі структурні елементи);

- визначення конкретних завдань контролінгу (вони мають органічно підпорядковуватися стратегічним цілям функціонування підприємства з урахуванням можливості і ступеня впливу внутрішніх і зовнішніх факторів).

2-й етап – організаційний, до якого входять такі процедури:

- визначення місця контролінгу в організаційній структурі підприємства (реорганізувати структуру підприємства в разі створення відділу контролінгу або внести відповідні зміни до функціональних обов'язків окремих менеджерів, яких зобов'язують виконувати завдання з контролінгу на підприємстві);

- визначення внутрішньої організації відділу контролінгу (розподіл посадових обов'язків між співробітниками відділу) або розподіл завдань контролінгу між існуючими структурними підрозділами підприємства (планово-економічний відділ, фінансовий відділ, бухгалтерія, інформаційний відділ), за умови наявності цілеспрямованого й організованого обміну інформацією між ними;

- складання бюджету на формування системи контролінгу;

- розробка нормативної документації для служби контролінгу або інших структурних підрозділів підприємства, які будуть виконувати функції контролінгу (внутрішні положення, нормативно-методичні документи, посадові інструкції, норми та нормативи);

- підбір, навчання та підвищення кваліфікації персоналу (спеціалісти



планування, контролю, управлінського обліку, внутрішнього аудиту).

II фаза – впровадження, яка включає в себе два етапи:

1-й етап – забезпечення функціонування системи контролінгу, який складається з таких процедур:

– технічне забезпечення функціонування системи контролінгу (полягає у взаємозалежних технічних засобах, які мають такі характеристики: сумісність на технічному, програмному та інформаційному рівні; адаптованість залежно від умов контролінгу; можливість використання інших пристроїв. Технічні засоби, які використовуються в системі контролінгу, поділяються на кілька груп залежно від послідовності відповідних етапів (збір та реєстрація інформації; передача інформації; зберігання інформації; обробка інформації; засоби видача інформації));

– інформаційне забезпечення функціонування системи контролінгу, яке включає оперативну, планову, нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації, системи документації (уніфіковані і спеціальні) тощо, та систему інформаційних потоків.

2-й етап – формування інструментарію контролінгу, до якого входять такі процедури:

– визначення показників, які підлягають моніторингу в процесі функціонування системи контролінгу та здатні найкраще реагувати на будь-які зміни в діяльності підприємства, його структурних підрозділів (вся система показників ранжується за значущістю – спочатку в систему пріоритетів першого рівня добираються найбільш важливі з контрольованих показників, потім формується система пріоритетів другого рівня, показники якої перебувають у факторному зв'язку з показниками пріоритетів першого рівня. Аналогічно формується система пріоритетів третього і наступних рівнів);

– формування внутрішньої документації, у якій, зокрема, визначатимуться конкретні показники для аналізу і контролю за реалізацією стратегічних цілей та обчислюватимуться відхилення від запланованих параметрів, заданих для досягнення стратегічних цілей кожного бізнес-процесу;

– розроблення комплексної системи показників ефективності функціонування системи контролінгу (можливо, здійснюється з використанням систем показників ефективності: оцінка ефективності формування системи контролінгу стандартними методами оцінки інвестиційного проекту, що приносить підприємству конкретні доходи, або оцінка методами, які використовуються при визначенні ефективності впровадження різних ІТ- технологій, ERP-систем);

– розроблення форм контролінгової звітності, у якій буде надано оцінку ступеню досягнення цілей стратегічного плану розвитку підприємства, проаналізовані виявлені відхилення від параметрів стратегічного плану, виявлені причини відхилень, надані пропозиції для запобігання відхиленням, сформовані рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, в економічній літературі наведено безліч варіантів впровадження контролінгу на підприємстві, які відрізняються кількістю етапів, їх послідовністю, змістом та деталізацією. Проаналізувавши та узагальнивши наукові погляди, нами було запропоновано схему процесу впровадження контролінгу, який поділяється на дві фази: підготовчу фазу та фазу впровадження. Кожна фаза, своєю чергою, поділяється на два етапи: підготовчий та організаційний; забезпечення функціонування системи контролінгу й формування інструментарію контролінгу. Суть етапів розкривається в конкретному переліку процедур. Схема процесу впровадження системи контролінгу в управління підприємством представлена в Додатку Д.

Запропонована схема містить достатню кількість впорядкованих у часі та взаємопов'язаних заходів, необхідних для створення системи контролінгу на підприємстві.

На наш погляд, запропонований алгоритм процесу впровадження системи контролінгу, представлений сукупністю впорядкованих у часі, взаємопов'язаних, об'єднаних у фази, етапи та процедури заходів, виконання яких є достатнім для створення системи контролінгу, має логічну структуру, розкриває необхідну послідовність дій та є зрозумілим.

### 2.3. Методика та прийоми проведення контролінгу

Зважаючи на те, що в ринкових умовах господарювання підприємство є відкритою системою, діяльність такої системи являє собою взаємодію внутрішнього і зовнішнього середовища. Саме ці два компоненти постійно перебувають у тісному взаємозв'язку. Залежно від сили впливу чинників кожного середовища, одне з них є домінуючим над іншим і впливає на його функціонування. В будь-якому випадку від балансу їх дії залежить ефективність діяльності підприємства. Контролінг у цьому випадку виступає як інструмент визначення вагомості та сили впливу даних чинників на успішність функціонування і розвитку підприємства, так як вважаємо, що контролінг – це система управління, яка вчасно забезпечує підприємство необхідною інформацією про зовнішнє та внутрішнє середовище, виконує функцію контролю, що охоплює усі сторони діяльності підприємства, а також виступає механізмом, який являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю та планування, що забезпечує створення рекомендацій для прийняття управлінських рішень та досягнення поставлених цілей підприємства [141, с. 170].

На нашу думку, процес аналізу та оцінки інформації щодо організаційного середовища підприємства може включати наступні етапи:

1. Визначення елементів внутрішнього та зовнішнього середовища, що можуть впливати на діяльність підприємства.
2. Виділення із встановлених елементів найбільш важливих для підприємства – «ключові фактори».
3. Збір інформації про «ключові фактори».
4. Оцінка отриманої інформації .
5. Формування висновків та прийняття відповідних управлінських рішень на основі результатів здійсненого аналізу.

Важливо відзначити, що інформація щодо факторів зовнішнього середовища використовується у сфері стратегічного контролінгу, відповідно, внутрішні критерії діяльності підприємства – область діяльності оперативного контролінгу.

Підкреслимо, що постійна зміна умов внутрішнього і зовнішнього середовища потребує точного аналізу всіх вихідних чинників, що впливають на підприємство. Лише повний збір та узагальнення вихідної інформації дають змогу коректно встановити цілі діяльності, розробити в подальшому стратегії їх реалізації і трансформувати стратегії в програми заходів на тактичному та операційному рівнях управління.

Вважаємо, що аналіз зовнішнього середовища повинен проводитися постійно, оскільки його результатом є отримання інформації, на основі якої робляться оцінки щодо поточного положення компанії. Такий аналіз являє собою процес, за допомогою якого менеджери контролюють зовнішні по відношенню до організації фактори, щоб визначити можливості і загрози для підприємства. Аналіз зовнішнього середовища включає вивчення впливу економіки, правового регулювання і управління, політичних процесів, природного середовища і ресурсів, соціальної і культурної складових суспільства, науково-технічний і технологічний розвиток суспільства, інфраструктури (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Контролінг основних чинників зовнішнього середовища підприємства

	Чинник	Перелік підконтрольних питань
	1	2
Зовнішнє середовище	Економіка	Загальні економічні положення, рівень і напрямки розвитку, темпи інфляції і дефляції, рівень зайнятості населення, бюджетний баланс, наявність та доступність кредитних засобів, ставки за кредитами, податкові ставки, стабільність національної валюти, сальдо платіжного балансу
	Політика	Політична система і життя, вплив політики на управління, розподіл повноважень федеральних, муніципальних і місцевих органів влади, митна політика, антимонопольна політика, пільги і вільні економічні зони, інвестиційна політика, політика приватизації, кредитна політика
	Ринок	Динаміка попиту та пропозиції, доходи різних соціальних груп, інтенсивність конкуренції, форми ринку в конкретній сфері діяльності, життєві цикли попиту, ціни на фактори виробництва, ринок праці, місткість ринку, життєві цикли різних видів товарів і послуг
	Конкуренція	Якими мотивами керуються конкуренти? Чи вдоволений конкурент своїм дійсним станом? Які ймовірні кроки чи зміни в стратегії почне конкурент? У чому вразливість конкурента? Що може спровокувати найбільші і найефективніші відповідні заходи з боку конкурента? Поточна стратегія конкурентів Сильні і слабкі сторони конкурентів

	1	2
Зовнішнє середовище	Міжнародні відносини	Можливості й обмеження, викликані діяльністю міжнародних і регіональних організацій (ВТО – Всесвітня торговельна організація; ОПЕК – Організація країн-експортерів нафти; ЄС – Європейське співтовариство «Спільний ринок»), можливості й обмеження, спричинені економічним союзом країн СНД, зміна валютного курсу і політичних рішень у країнах, що виступають у ролі інвестиційних об'єктів або ринків, міжнародна конкуренція, міжнародні інвестиції, система державного регулювання ЗЕД, заходи інших держав із захисту внутрішнього ринку
	Технологічні фактори	Рівень асигнувань на НДДКР, зношення основних виробничих фондів, оцінка рівня розвитку технології, конкурентоспроможність технології на зовнішньому ринку
	Соціально-культурні фактори	Структура суспільства (класи, етнічні групи, меншості, поділ за особистими доходами), умови життя різних соціальних груп, соціальна напруженість у суспільстві, рівень пропозиції на ринку робочої сили, соціальні і релігійні традиції, рух на захист прав споживачів, активність професійних спілок на захист прав трудящих, організації соціального плану, їхня роль і вплив, суспільні цінності, установки, відносини, очікування і мораль

Джерело: [141, с. 170]

Основні чинники, на які необхідно звертати увагу при здійсненні аналізу внутрішнього середовища підприємства наведені в таблиці 2.2.

Підкреслимо, що основою аналізу і управління чинниками зовнішнього та внутрішнього середовища є вибір самих чинників.

Процес відбору власне чинників – складна і відповідальна справа на підприємстві: кожен чинник повинен бути забезпечений інформаційним ланцюжком (за ним (ланцюжком) повинна створюватись система внутрішньої звітності і збору зовнішньої інформації); кожен чинник впливає на досягнення мети прямим і непрямим чином; за кожним чинником можливе багатоальтернативне прогнозування і планування; збільшення кількості чинників вартісно здорожує систему планування і контролінгу, але при цьому підвищує їхню ефективність на підприємстві і, навпаки, зменшення кількості чинників знижує витрати, але може призвести і до зниження ефективності планування і контролінгу; слід враховувати взаємну дію різних чинників (іноді різноспрямованих) на процес реалізації мети; вибір чинників повинен мати суто індивідуальний характер для конкретного підприємства.

### Контролінг чинників внутрішнього середовища

	Чинник	Перелік підконтрольних питань
Внутрішнє середовище	Маркетинг	<p>Частка ринку підприємства. Важливо встановити тенденцію зміни частки ринку підприємства по відношенню до конкурентів</p> <p>Асортимент продукції. Необхідно оцінити відхилення асортименту від оптимального, орієнтуючись при цьому на прибутковість</p> <p>Ринкові дослідження та інноваційні розробки. Для забезпечення конкурентоспроможності важливою є розробка нових видів продукції на основі досліджень потреб ринку</p> <p>Обслуговування покупців. Впливає на обсяги реалізації продукції через створення та збереження прихильності покупців до продукції підприємства. Належний рівень обслуговування може давати можливість встановлювати високі ціни</p> <p>Збут та реклама. Будь-яка продукція підприємства потребує ефективного збуту, реклами та творчого підходу до просування на ринок</p>
	Виробництво	<p>Можливості підприємства щодо випуску продукції з більш низькою собівартістю</p> <p>Доступність нових видів матеріалів</p> <p>Залежність від кількості постачальників</p> <p>Відповідність обладнання сучасним стандартам</p> <p>Дієвість системи контролю якості продукції</p> <p>Ефективність використання ресурсів підприємства</p> <p>Технологічні нововведення, що впливають на ефективність виробництва</p> <p>Можливість швидкого переходу до випуску нових видів продукції</p>
	Фінанси	<p>Ретельний аналіз фінансового стану підприємства важливий для з'ясування його наявних та потенціальних слабкостей по відношенню до конкурентів, визначення сильних сторін в перспективі. Необхідний також контроль за прибутком підприємства від різних видів продукції та діяльності взагалі</p>
	Персонал	<p>Компетентність вищого керівництва</p> <p>Система мотивації</p> <p>Плинність кадрів (особливо стосовно провідних спеціалістів)</p> <p>Ефективність системи підвищення кваліфікації персоналу (особливо керівного складу)</p> <p>Підвищення якості роботи персоналу</p> <p>Організація праці</p>
	Організація управління	<p>Організаційна структура</p> <p>Методи управління</p> <p>Рівень менеджменту</p>
	Культура підприємства	<p>Звичаї, атмосфера та клімат, що створені на підприємстві впливають на основні показники його діяльності</p>

Джерело: [141, с. 171]

Щодо аналізу внутрішнього середовища підприємства, то на нашу думку, він повинен здійснюватися з урахуванням тенденцій, що склалися в зовнішньому середовищі. І саме в процесі цього аналізу перевіряється вся система го-

сподарювання підприємства та окремих його підсистем щодо реалізації можливостей, які зовнішнє середовище надає підприємству, а також вживаються заходи щодо запобігання й послаблення загрози його існуванню, тобто виявляються сильні та слабкі сторони з оцінкою ймовірності реалізації перших і подолання останніх. Кожен чинник має ряд особливостей. Чинники треба вміти виміряти, оцінювати і управляти ними.

Також варто відзначити, що на сьогоднішній день існує досить велика кількість інструментів контролінгу, за допомогою яких можна здійснити аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Зокрема, використання методів стратегічного контролінгу сприятиме одержанню достовірної та актуальної інформації щодо зовнішніх факторів впливу на діяльність підприємства, а інструменти оперативного контролінгу допоможуть здійснити точний аналіз внутрішнього середовища підприємства з мінімальними затратами часу та фінансів. Перелік основних методів, що використовуються в процесі аналізу середовища підприємства наведений на рис. 2.9.

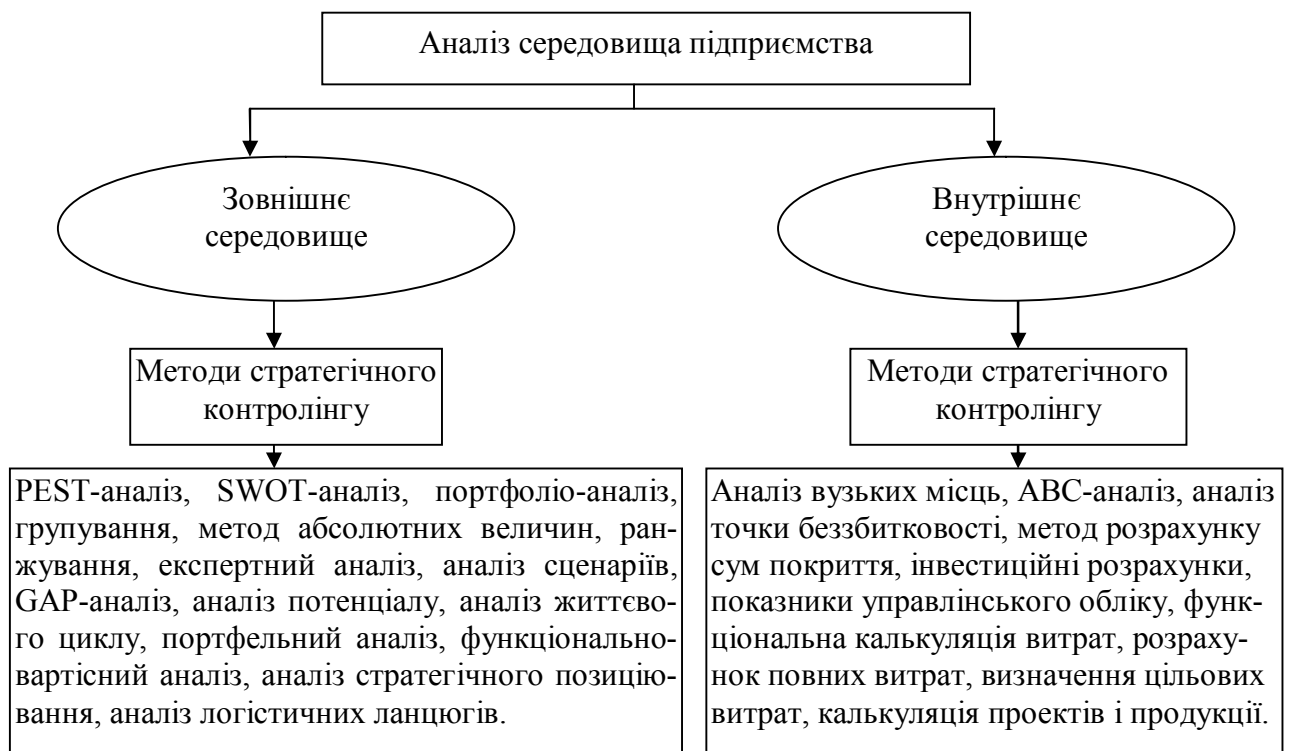


Рис. 2.9. Основні контролінгові інструменти аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства

Джерело: [141, с. 171]

Наведений перелік методів контролінгу, які можна використовувати в процесі аналізу організаційного оточення підприємства є неповний, адже методологічна база контролінгової системи містить досить велику кількість прийомів, які застосовуються для дослідження того чи іншого поставленого керівництвом завдання. Вибір методів та інструментів повинен здійснюватися, виходячи з індивідуальних умов функціонування кожного підприємства та мети, якої менеджер прагне досягти в результаті проведеного аналізу.

Кожен з видів контролінгу (стратегічний, оперативний) має свої цілі, а також методи і інструменти для їх досягнення [25, с. 175].

Стратегічний контролінг повинен забезпечити виживання підприємства, відстежувати намічені цілі розвитку і досягнення довгострокової стійкої переваги перед конкурентами. Відповідно, об'єктами контролю є такі показники, як цілі, стратегії, сильні і слабкі сторони фірми, шанси і ризики в бізнесі.

Зокрема, інструментами стратегічного управління, які використовує стратегічний контролінг, є: «власне виробництво - постачання з боку»; аналіз конкуренції; логістика; «портфельний аналіз»; аналіз потенціалу; «стратегічні розриви»; розробка «сценаріїв».

Оперативний контролінг орієнтований на короткострокові цілі і контролює такі основні економічні показники фірми, як рентабельність, ліквідність і продуктивність. Завдання, в основному, включають виробничий облік, оперативне планування і бюджетування, аналіз стандартів продуктивності і відношень, формування звітів, порівняння результатів з цілями, параметричний аналіз, формування звітів.

Основні методи і інструменти оперативного контролінгу досить сильно відрізняються від стратегічного. Найбільш відомими є наступні інструменти: «АВС-аналіз»; аналіз об'єму замовлень; розрахунку сум покриття; оптимізація розмірів партії продукції; аналіз знижок та інші.

За допомогою стратегічного і оперативного фінансового контролінгу можна вирішити такі традиційні проблеми управління підприємством, як: низька платіжна дисципліна структурних підрозділів; неконтрольована дебітор-



ська заборгованість; слабка управління витратами; невірне визначення прибутковості філій і видів бізнесу; сплата необґрунтовано високих податків в місцевий і загальнодержавний бюджети.

Вибір методів контролінгу здійснюють одночасно у двох ракурсах:

- за видами предмета діяльності (контролінг процесу виробництва, контролінг фінансової діяльності тощо);
- за часом здійснення контролінгу (операційний, стратегічний).

Отже, незважаючи на один і той самий процес діяльності підприємства, для операційного і стратегічного видів контролінгу методи його дослідження докорінно відрізняються, а розглянута класифікація тісно пов'язана з теорією управління. Крім того, відзначимо, що поділ контролінгу за якимось одним критерієм не дає повної картини його структури. Для успішного впровадження цієї складної, але, безперечно, для багатьох підприємств дуже корисної інформаційної системи і ефективного використання її можливостей необхідне бачення видів контролінгу через призму комплексної його класифікації [9].

Служба контролінгу в процесі виконання своїх функцій вдається до багатьох методів – як загальнометодологічних і загальноекономічних (спостереження, порівняння, групування, аналіз, тенденційний аналіз, синтез, систематизація, прогнозування), так і специфічних.

Практичне застосування фінансового контролінгу на підприємстві базується на використанні набору методів.

Інструменти стратегічного контролінгу досить різноманітні, проте більшість з них використовують для виявлення майбутніх можливостей та ризиків для підприємства. Взаємозв'язок інструментарію стратегічного контролінгу є свого роду синтезом, суть якого полягає у взаємопроникненні та взаємозаміні деяких елементів інструментів стратегічного контролінгу.

До головних специфічних інструментів стратегічного контролінгу належать такі:

- бенчмаркінг;
- вартісний аналіз;

- факторний аналіз відхилень;
- аналіз точки беззбитковості;
- портфельний аналіз;
- опитування (анкетування);
- СОФТ-аналіз (аналіз сильних та слабких місць);
- АВС-аналіз;
- Нуль-базис бюджетування.

Провівши детальний аналіз інструментів стратегічного контролінгу, вважаємо за доцільне виділити їх переваги та недоліки для подальшого впровадження у виробничо-господарську діяльність підприємства.

На основі проведеного аналізу інструментарію стратегічного контролінгу, з виділенням переваг і недоліків окремо взятого інструменту на великих підприємствах доцільно використовувати: SWOT-аналіз, Balanced Scorecard, аналіз стратегічних розривів та аналіз потенціалів. Зокрема SWOT-аналіз відіграє важливе значення для здійснення стратегічного планування, оскільки це завжди ефективний, доступний, маловитратний засіб оцінки рівня управління на підприємстві.

За допомогою контролінгу структур ведеться моніторинг функціонування усіх відділів, служб, виробничих і невиробничих підрозділів підприємства, що виконують певні завдання в економічно-фінансовій, виробничій, маркетинговій та інших сферах. Контролінг структур повинен охоплювати не тільки діяльність тих або інших структурних підрозділів підприємства, але також моніторинг виконання певних функцій відповідальними особами (за центрами відповідальності). Контролінг результатів повинен охоплювати дослідження не лише фінансових і економічних показників діяльності підприємства, але й організаційно-технічних. Цей вид контролінгу передбачає аналіз відхилень вищезгаданих показників фактичних даних від їх нормативних значень.

Контролінг має змогу здійснювати свої функції лише у випадку, коли використовує всі ті економічні показники, що відображають процеси планування, обліку, аналізу та контролю виконання бюджетів у розрізі об'єкта спостере-

ження [70, с. 133].

Основними показниками контролінгу є абсолютні та відносні числові характеристики, що у першу чергу мають відображати динаміку певних явищ та тенденцію їх розвитку. Існує два сучасних підходи до оцінки показників контролінгу: логіко-дедуктивний (полягає у розкладанні узагальненого показника на складові) та емпірико-індуктивний (до аналізу включають лише найбільш суттєві показники діяльності).

До логіко-дедуктивних показників належать:

– Піраміда Дюпона – відображає норму прибутку, що сформована за рахунок рентабельності, продажу та оборотності капіталу;

– Pyramid Structure of Ration (PSR) – зведений показник норми прибутку розкладають на складові за допомогою відношення окремих елементів до всього обороту;

– ZWEI (з нім. Центральний союз електротехнічної промисловості) – складається з показників для планування, аналізу та порівняння відмінних за ростом і структурою капіталу підприємств;

– RL – базується на показниках рентабельності та ліквідності.

Суть емпірико-індуктивного методу полягає у відборі показників поточної діяльності та фінансової сфери для загальної діагностики економічного стану підприємства, при цьому слід встановити оптимальні значення кожного показника. Порівнюючи фактичні отримані значення з оптимальними, можна зробити висновок щодо стану підприємства.

З управлінської точки зору додатковою умовою успішного контролінгу на підприємстві є відбір та узагальнення не тільки статистичної інформації, а також тієї, що надійшла у результаті опитувань клієнтів, преси, спеціально проведених досліджень.

Основні показники діяльності досліджуваного нами підприємства наведені в Додатку Е.

Для аналізу показників контролінгу використовують різні методи. До основних належать: бенчмаркінг, інтегральний аналіз підприємства, аналіз без-

збитковості, ABC-аналіз, SWOT-аналіз, GAP-аналіз.

Розглянемо детальніше кожен з цих методів у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Методи аналізу показників контролінгу

Повна назва методу	Суть та особливості застосування	Специфіка застосування на вітчизняних підприємствах	
		Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Бенчмаркінг	Полягає у порівнянні параметрів діяльності підприємства з аналогічними підприємствами галузі. Менеджери здійснюють бенчмаркінг для того, щоб виявити слабкі сторони підприємства та рівень його конкурентоздатності, висунути пропозиції щодо покращення фінансової ситуації, обрати перспективу подальшої діяльності.	Дає можливість розпізнавати технологічні «прориви»; визначати відповідність вимогам клієнтів; запозичує найкращі методи; дозволяє планомірне викорінення відмінностей від кращих представників даного класу; визначення об'єктивного рівня продуктивності.	Помилкове розуміння інструментарію та призначення бенчмаркінгу; недостовірність звітної інформації; відсутність належних методик управління.
Аналіз межі беззбитковості підприємства	Дозволяє встановити мінімальні обсяги продажу продукції, але за умови незмінних цін і умовно-постійних витрат (коли підприємство має змогу працювати беззбитково). Межа беззбитковості – відповідність чистого доходу обсягу валових витрат.	Легкість розрахунків (адекватність вхідної інформації).	Значною перешкодою для виходу підприємств на світові ринки збуту є низький рівень контролю якості продукції, який обумовлений затяжною економічною кризою, а також невідповідність підприємств у зовнішньому середовищі.
Інтегральний аналіз	Забезпечує найбільш повну та ефективну оцінку щодо умов формування певних фінансових показників. Наприклад, аналіз використання активів частіше за все проводиться за популярною системою Дюпона, за якою рентабельність власного капіталу залежить від рентабельності продажів, ефективності використання активів, їх оборотності та питомої ваги позичених коштів у капіталі.	Можливість аналізу великих масивів даних, врахування стимулюючого і дестимулюючого впливу обраних ознак на кінцевий підсумок, можливість об'єднання і використання критеріїв і показників різного ступеня вагомості і об'єктів дослідження різного рівня.	На вітчизняних підприємствах головним недоліком даного методу слід назвати відсутність стабільної сукупності нормативних значень

1	2	3	4
ABC-аналіз	Здійснюється на основі поділу всіх груп матеріальних запасів підприємства, що займають найбільш питому вагу у виробничій собівартості продукції. Таким чином можливо обрати найкращих постачальників даних матеріальних запасів. Групу А становлять запаси, що потребують 50% витрат у загальних закупках, групу В – ті, що потребують 25% і групу С – до 10%.	Значна кількість об'єктів; простота розрахунку та застосування аналізу, що не вимагає великих капіталовкладень; широкий спектр сфер застосування методики стосовно збутової діяльності: можливість графічного або матричного представлення результатів; гнучкість застосування, можливість використання в управлінні.	У вітчизняній науці недостатньо уваги приділено дослідженню теорії та практики цього методу, не розроблені методичні рекомендації щодо його використання на підприємствах. Він вимагає конструктивного управлінського мислення та стратегічних ініціатив.
GAP-аналіз	Визначає відхилення, які призвели до розриву між стратегічним планом та фактично отриманими результатами. Даний метод включає в себе певний набір операцій: визначення пріоритетного показника та реальних можливостей підприємства, розрахунок показників діяльності, визначення бажаної тенденції змін, встановлення відхилення між стратегічним планом і реальними можливостями, розробка певних дій, що забезпечать розрив.	Дає змогу отримати єдиний числовий результат на основі нескладних математичних розрахунків, що допомагає оцінити загальні обсяги і тенденції процентного ризику.	Найбільшим недоліком застосування даного методу на Україні є те, що більшість вітчизняних підприємств не здійснюють аналізу та інтерпретації проблемних ситуацій і, тим самим, направляють зусилля та ресурси на боротьбу з симптомами, а не причинами проблеми.

Джерело: [70, с. 133]

Таким чином, можна зробити висновок, що до загальнометодологічних методів аналізу показників контролінгу на підприємстві належать такі, що характерні для будь-якої науки: спостереження, порівняння, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування. До загально наукових методів належать методи досліджень окремих систем: планування, обліку, аналізу, управління, статистики, кібернетики, інформатики.

Провівши детальний аналіз інструментів оперативного контролінгу, вважаємо за доцільне виділити їх переваги та недоліки для подальшого впрова-

дження на підприємстві (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

### Аналіз переваг і недоліків інструментів контролінгу на підприємстві

Інструменти стратегічного контролінгу		Інструменти оперативного контролінгу	
Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Портфельний аналіз		Аналіз відхилень фактичних результатів від планових	
є основою для аналізу взаємодії між різними напрямками діяльності; дозволяє здійснити більш детальний аналіз привабливості ринку та конкурентоздатності підприємства	недостатній набір оцінювальних факторів; відсутність чітких рекомендацій	дає змогу встановити відповідність фактичних показників нормативним; забезпечує формування адекватного бачення стану справ на підприємстві на основі аналізу даних	недостатньо глибокий аналіз діяльності підприємства
Balanced Scorecard		Маржинальний аналіз	
дає змогу перевести стратегію на операційний рівень і довести конкретні завдання до працівників, що забезпечує досягнення стратегічних цілей	відсутність індикаторів, які б могли сигналізувати щодо необхідності корегування цілей; складність і трудомісткість впровадження	невисока складність ведення обліку; мінімізація облікових операцій із калькулюванням собівартості	неможливість використання системи на всіх стадіях життєвого циклу продукції; неможливість встановлення норм за всіма видами затрат
Аналіз потенціалу		АВС-аналіз	
дозволяє виявити чинники та причини наявного стану справ та отриманих результатів; дає змогу здійснити підготовку й обґрунтування прийнятих управлінських рішень	інформаційний дефіцит, що спричиняє брак знань про поточний і прогнозний стан ринку; неготовність малих підприємств до зміни попиту, появу на ринку якісної конкурентної продукції	точність і простота використання; легко автоматизований	не дозволяє оцінювати сезонні коливання продажів; може давати неправильні результати, якщо даних для аналізу недостатньо
Аналіз стратегічних відхилень		Управління запасами	
дає змогу встановити ступінь досягнення стратегічних цілей підприємством; дозволяє визначити ефективність стратегічного управління	потребує опрацювання значного масиву даних і пошуку відповідної інформації; потребує значних затрат часу	встановлення безперебійного процесу виробництва і реалізації продукції; мінімізація точних витрат із обслуговування запасів	низький рівень оперативності інформаційного забезпечення задля управління запасами; наявність додаткових фінансових витрат

1	2	3	4
Розробка сценаріїв майбутнього		Аналіз об'єму замовлень	
дозволяє підприємству сформуванати стратегію, що відповідає сучасним умовам функціонування підприємства	можливість реалізації за стабільних умов зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства	дозволяє оптимізувати об'єм замовлень; дає змогу уникнути небажаних витрат, що пов'язано з великою кількістю дрібних замовлень	складність аналітичних процедур; значні затрати часу та необхідність постійного моніторингу
SWOT-аналіз		Аналіз точки беззбитковості	
дає змогу виявити сильні та слабкі сторони підприємства та зіставити їх з ринковими можливостями; дає змогу виявити конкурентні переваги підприємства	варто чітко зрозуміти відмінності між його елементами; потрібно бути об'єктивним і використовувати різносторонню інформацію	встановлення планових обсягів виробництва; дає змогу враховувати зміни в ціні реалізації, обсязі постійних і змінних витрат щодо продукції чи послуг	необхідно постійно балансувати між точністю і доцільністю наявної інформації
Конкурентний аналіз Портера		Визначення доцільності реалізації інвестиційних проєктів	
дає змогу встановити переваги підприємства відносно конкурентів; дає змогу вчасно ідентифікувати наявних та потенційних конкурентів	потребує значних витрат часу; для успішного використання інструменту необхідний належний рівень підготовки управлінців	дозволяє визначити доходи і ризики від реалізації проєкту; забезпечує високий рівень планування та прогнозування	складність врахування всіх факторів, що впливають на кінцевий результат; залежність від динамічності зовнішнього середовища
		Функціонально-вартісний аналіз	
		сприяє підвищенню ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів; оптимізує співвідношення між споживчими властивостями виробу та витратами	невисока можливість повного виокремлення витрат підприємства в рамках основних процесів

Джерело: [133, с. 159]

Наведений перелік інструментів контролінгу не є вичерпним, адже значна їх кількість не вивчалась і не впроваджувалася на підприємствах з огляду на галузеві особливості та рівень економічного розвитку країни. Тому нами до основного інструментарію контролінгу було віднесено лише ті, що активно використовуються як вітчизняними, так і зарубіжними підприємствами.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 3.1. Контролінг - запорука економічної безпеки підприємства

Поняття «контролінг» походить від англійського дієслова «to control», яке має різні визначення. В економічному значенні воно означає управління і регулювання господарською і фінансовою діяльністю підприємства. Контролінг можна віднести до числа найбільш перспективних напрямків у сфері функціонального, інституціонального та інструментального забезпечення системи управління підприємством, він синтезує в собі управлінський облік, планування, контроль та аналіз [131, с. 149].

Відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому часі, системний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед підприємством. Контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Контролінг як засіб ефективного управління передбачає не тільки спостереження за факторами зовнішнього середовища а й відповідну на них реакцію та управління внутрішніми процесами, які здійснюються безпосередньо на підприємстві, а також і здатність керівництва передбачити наперед динаміку зовнішнього середовища і заздалегідь розробити певну програму заходів, яка дозволить уникнути негативних наслідків або вчасно зреагувати на нові можливості для розвитку підприємства.

Контролінг як концепція системного управління організується, як правило, там, де управління знаходиться в кризі або господарська діяльність не задовольняє сучасним вимогам і вимогам ринку. Чинники, що є підставою для створення системи контролінгу в організації: погіршення економічних показників; поява нових або зміна цілей у сформованих умовах функціонування;



відсутність узгодження цілей; застарілі методи планування, калькулювання і аналізу не задовольняють менеджмент підприємства; відсутність методик обліку та аналізу, невідповідність вимогам як основи для відстеження діяльності і прийняття управлінських рішень; дублювання або відсутність деяких функцій, наявність конфліктних ситуацій при їхньому виконанні.

Слід зауважити, що застосування системи контролінгу на вітчизняних підприємствах не дуже поширено та не завжди ефективно, що обумовлено:

- 1) відсутністю достатньої інформації впровадження систем контролінгу та її низькою оперативністю;
- 2) недостатньою кількістю розробок в області комплексних інформаційних систем, що відповідають вимогам певної організації;
- 3) нестабільністю економічної політики багатьох підприємств, відсутністю її цільової спрямованості;
- 4) неузгодженістю в роботі різних відділів підприємства, а також недостатньою прозорістю інформації;
- 5) ігноруванням і недооцінкою проблем зовнішнього середовища;
- 6) високою затратністю впровадження системи контролінгу, навчання фахівців у цій галузі, придбання інформаційних систем, реструктуризації вже існуючих підрозділів та формування нового відділу;
- 7) відсутністю відповідного нормативно-правового забезпечення системи контролінгу, а також нестачею фахівців, що володіють необхідними знаннями та навичками.

Таким чином, дослідивши помилки щодо впровадження системи контролінгу на підприємстві, їх можна узагальнити та систематизувати (рис. 3.1).

Необхідно зазначити, що створення служби контролінгу на підприємстві не гарантує відразу підвищення ефективності управління, але вона здатна позитивно вплинути на: організацію та методичну підтримку процесів планування та фінансування; надання аналітичної інформації керівництву; інформаційно-аналітичну і методичну допомогу інвестиційних проєктів і інноваційних процесів; розробку та вдосконалення системи діагностування відхилень; коор-

динацію і методичну підтримку системи обліку витрат і прибутку. Така служба базується на інформаційних технологіях, що дозволяє скоротити час на обмін даними, знизити трудомісткість обліково-аналітичних процедур, збільшити обсяг переробленої інформації.

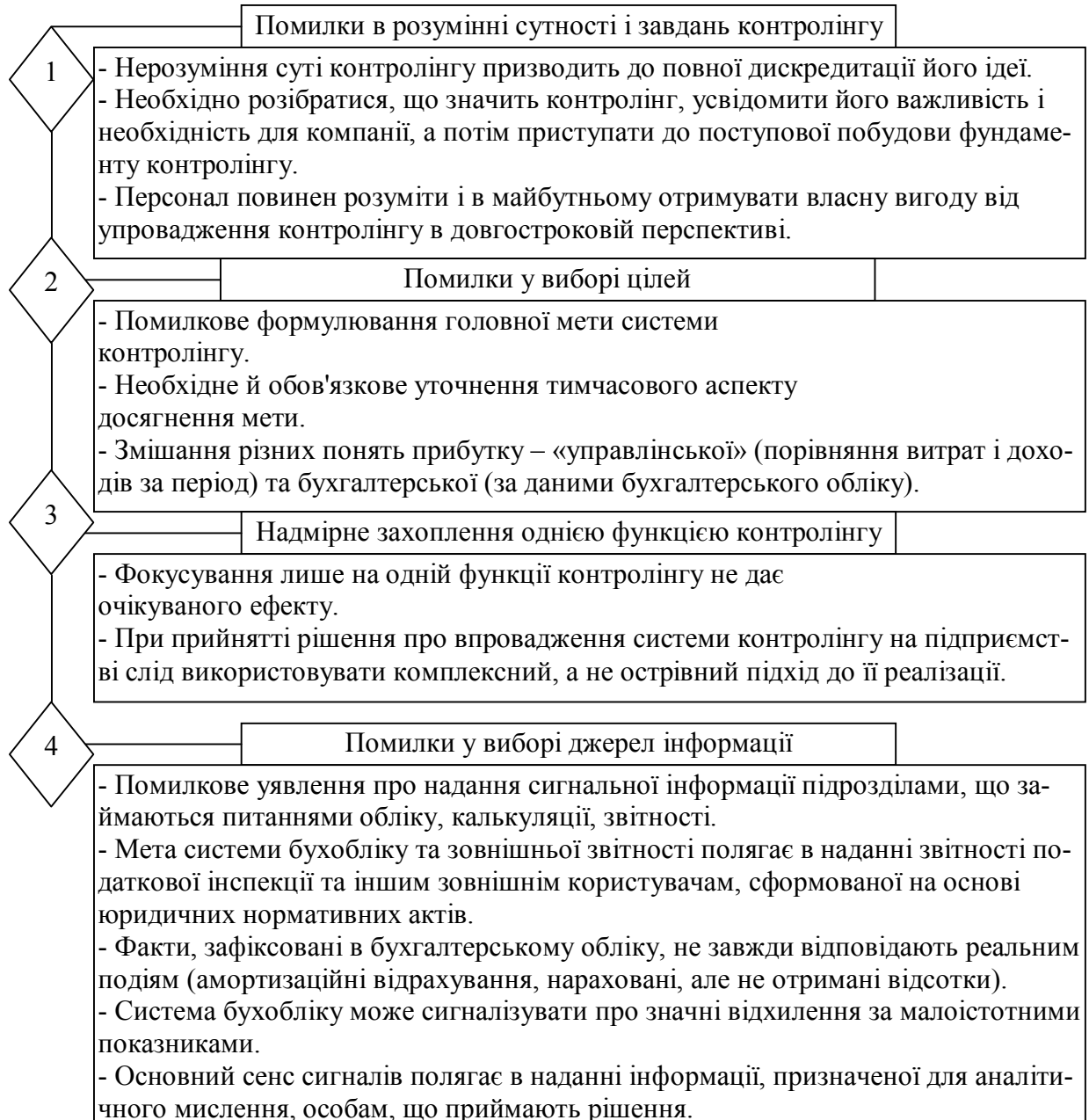


Рис. 3.1. Узагальнення типових помилок щодо впровадження системи контролінгу на підприємстві

Джерело: [131, с. 149]

Так, основні права працівників служби контролінгу: давати обов'язкові для підрозділів указівки за методиками планування, обліку затрат та аналізу;

отримувати від керівників та працівників інформацію про підрозділи підприємства, необхідну для виконання своїх посадових обов'язків; здійснювати зв'язок з іншими підприємствами і фірмами з питань, які входять до компетенції служби; вносити нові пропозиції, щодо критеріїв та методів розрахунку винагороди за активну працю.

Процес запровадження системи контролінгу на підприємстві починається з прийняття рішення щодо її розробки. Насамперед розробляється: система планування та фінансування; методика розрахунку витрат по видам, місцям виникнення, продукту; методика розрахунку маржинального прибутку в цілому по підприємству. Керівництво підприємства повинно показати дієвість розробленого плану впровадження контролінгу та переконати персонал у необхідності його застосування.

Слід зазначити, що існують випадки, коли не варто впроваджувати контролінг на підприємстві, а саме: якщо керівники не роблять висновки зі звітів та не реалізують стратегічні заходи; якщо керівник планує контролінг передчасно не здійснивши аналіз, оцінку, навчання та виховання персоналу підприємства; якщо керівник практикує лише авторитарний стиль управління, якому притаманне зняття із себе відповідальності у випадку невірних прийнятих рішень.

Фактори, що перешкоджають успішному впровадженню системи контролінгу, можна поділити на наступні групи: помилки цілепокладання; історичні; психологічні; методологічні; організаційні. Так, нерозуміння чи викривлене розуміння сутності та призначення системи контролінгу і використовуваних нею інструментів є ключовим чинником, що гальмує її ефективне впровадження. Проте варто відзначити, що вплив даного чинника планомірно знижується, оскільки все більше керівників, особливо великих компаній, уважають систему контролінгу необхідною частиною процесу прийняття рішень. Більшість рішень фактично приймається крізь призму більш широкого кола супідрядних цілей, у цілому забезпечують органічне розвинення компанії. Це – рівень ліквідності, покриття ринку в регіонах присутності, зростання обсягів продажів (як інтенсивний, так й екстенсивний), збереження і навчання персоналу, зниження

ризиків за зобов'язаннями.

Тим не менш, можна виділити основні помилки, пов'язані з нерозумінням суті контролінгу керівниками вітчизняних підприємств, а саме: низька ступінь усвідомлення реальної моделі цілепокладання компанії, тому що будується вона здебільше на засадах інтуїтивного та авторитарного підходу замість застосування системи показників ефективності; надмірна увага до показника «операційний прибуток за поточний фінансовий рік» як до найбільш впливового критерію прийняття рішень.

До числа історичних факторів, що негативно впливають на бізнес-процеси компаній, відносяться: неформалізовані організаційні структури і непрозорість схеми прийнятих рішень; несталі традиції планування та обліку з метою управління; недостатній рівень економічних знань нефінансового топ-менеджменту, у тому числі недостатнє знайомство з передовими інструментами контролінгу, як із методичними, так і з технологічними; відсутність широкої практики аналізу фінансових та операційних ризиків через відносно недавнє кардинальне підвищення рівня конкурентного тиску в різних сферах бізнесу; неприйняття нових технологічних форм подачі та аналізу інформації. Однак на рівні середнього менеджменту частка технологічно просунутих керівників постійно зростає, що позитивно вплине на впровадження сучасних інструментів управління.

До психологічних факторів, що негативно впливають на впровадження контролінгу, перш за все слід віднести слабку мотивацію персоналу до його прийняття та розуміння необхідності, а також песимістичний психологічний настрій керівника та його невпевненість. Усі ці психологічні проблеми необхідно вирішувати, беручи до уваги людський фактор, вести роз'яснювальну роботу, цілеспрямовано зміщувати акценти від впроваджуваного технологічного інструменту до розуміння філософії контролінгу та позицій самоконтролінгу співробітників на всіх рівнях підприємства.

Серед найбільш критичних методологічних чинників, що негативно впливають на впровадження сучасних інструментів контролінгу, можна відзна-

чити: ігнорування необхідного реінжинірингу бізнес-процесів і необхідності створення корпоративних стандартів контролінгу; невдале виділення в компанії центрів відповідальності; вибір неадекватних принципів трансфертного ціноутворення; застосування різних методологій при плануванні та обліку; незбалансованість в обсязі наданої керівництву аналітичної інформації. Із часом ступінь варіації показників у різних бізнес-процесах змінюється, отже, повинен пропорційно змінюватися й обсяг аналітичної інформації. Надлишок інформації забирає увагу керівництва і час на аналіз ситуації, при цьому нестачу даних щодо нових проблем в іншій області може призвести до істотних утрат для підприємства; суперечливість методик аналізу в підрозділах; ризик застосування помилкової методології та методик; відсутність адекватного врахування необхідних для аналізу вихідних даних; використання в якості джерел інформації даних тільки бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що для комплексного вирішення завдань контролінгу потрібна інформація більш високого рівня – зовнішня і нефінансова, наприклад, задоволення клієнтів, упізнавання бренду, дані конкурентів і галузевих спілок.

Потребу в отриманні цих даних необхідно закладати на ранніх етапах проектування системи контролінгу. Також необхідно вивчити досвід реалізації даної системи на інших підприємствах, звернути увагу на типові помилки і проблеми в рамках здійснення подібного заходу.

В успішності проекту впровадження системи контролінгу і, зокрема, окремих її інструментів визначальну роль відіграють організаційні чинники. З одного боку, вони можуть істотно полегшити впровадження системи, а з іншого – не менш істотно йому перешкодити. Помилки при впровадженні системи контролінгу витрат стосуються чіткості постановки цілей і завдань, вибору джерела отримання даних та необхідного обсягу інформації. Існують також обмеження щодо впровадження контролінгу, пов'язані з діяльністю керівництва компанії. Так, більшість вітчизняних керівників підприємств невірно розуміють призначення системи контролінгу, тому що основні методики контролінгу прийшли із зарубіжної літератури, що викликає появу істотних різночитань

у застосовуваному категоріальному апараті.

Необхідність структурування розрізненого масиву неузгодженої теорії стає очевидною для спрощення застосування інструментарію контролінгу на практиці. Унаслідок цього виникає все більша кількість перешкод при реалізації нових змін до компанії. Процесні зміни при реалізації системи контролінгу витрат впливають на різні функціональні області управління, такі як планування, облік, аналіз, контроль. При цьому відбуваються якісні й кількісні зміни показників функціонування підприємства: устанавлюється система планування, більш реально відображає майбутнє стан ситуації на ринку, що зменшує відхилення та призводить до більш точного виконання плану, забезпечення своєчасного покриття можливих збитків.

Із метою отримання позитивних результатів від упровадження системи контролінгу на підприємстві необхідно [131, с. 150]:

- не впроваджувати контролінг «знизу-вгору», починаючи від окремих його інструментів в окремих підрозділах. Такий підхід на практиці призводить до того, що у його ініціаторів бракує організаційної та адміністративної потужності для змін, які в більшості випадків зачіпають ключові бізнес-процеси. Необхідно проводити роз'яснювальну роботу з керівництвом про цілісність системи контролінгу, і тільки тоді починати роботу із середнім менеджментом, коли вищий керівник повністю усвідомлює необхідність проекту;

- ви значити готовність керівників делегувати прийняття оперативних рішень на рівень середнього менеджменту зі збереженням необхідного рівня контролю, але без регулярного втручання.

Необхідно мінімізувати ризик того, що контролінг залишиться аналітичною системою підтримки прийняття окремих рішень на рівні «керівник – контролер», а не буде органічно вбудований у цикл бізнес-процесів підприємства;

- урахувати ризик надмірного (або недостатнього) посилення впливу контролерів на менеджерів через перерозподіл функцій. Необхідно мінімізувати ризику дублювання функцій інших підрозділів;

- не применшувати ризик відторгнення системи з боку лінійного персо-

налу, тобто впровадження системи контролінгу та окремих її інструментів припускає перерозподіл старих і появу нових функцій в існуючих підрозділах. Доцільно надавати додаткові роз'яснення для співробітників, які саботують створення системи. Необхідно мінімізувати ризик міжособистісних конфліктів контролерів та менеджерів шляхом залучення в процес створення системи контролінгу її потенційних користувачів на ранніх етапах проектування.

Концептуальна схема ролі контролінгу в забезпеченні фінансово-економічної безпеки підприємства в Додатку Ж.

Система контролінгу в контексті забезпечення належного рівня економічної безпеки суб'єкта передовсім орієнтована на інформаційну підтримку всіх процесів прийняття управлінських рішень, та водночас покликана забезпечувати своєчасне надання потрібної інформації, яка буде використовуватись в ході прийняття управлінських рішень. Вона являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності суб'єкта господарювання [55, с. 18].

Враховуючи велику кількість загроз економічної безпеки, які системно з'являються в процесі функціонування суб'єкта, захисту повинні підлягати всі види ресурсів, які приймають пряму або опосередковану участь в діяльності суб'єкта і саме в цьому напрямі ефективне функціонування системи контролінгу є критично важливим.

Слід розуміти, що специфіка системи контролінгу полягає в тому, що він приймає участь в управлінні суб'єктом, без фактичного процесу управління. Тобто контролінг слугує допоміжним методом, інструментом, а в окремих випадках і формою управління. Проте сам контролінг, як система не може змінити цілісну систему управління суб'єктом. Контролінг виступає предметом орієнтування системи управління. Головний концепт функціонування системи контролінгу в контексті підвищення рівня економічної безпеки суб'єкта господарювання є покращення здатності керуючої системи приймати оптимальні стра-

тегічні та тактичні управлінські рішення.



Рис. 3.2. Управління економічною безпекою суб'єкта

Джерело: [55, с. 18]

Аналізуючи різноманітні системи контролінгу, варто зазначити, що далеко не всі вони за своєю типологією ефективно вписуються в рамки забезпечення належного рівня економічної безпеки суб'єкту. Саме тому перш ніж вибудувати систему контролінгу а зрештою і систему управління економічною безпекою суб'єкта необхідно ретельно опрацювати питання цілей, завдань, предмету та об'єкту системи контролінгу суб'єкта, і тільки після цього можна вибудовувати цілісну систему контролінгу в рамках системи управління економічною безпекою. При формуванні архітектури системи контролінгу слід врахувати дві ключові типові моделі, які фактично є основою будь-якої системи контролінгу:

– структурно-функціональна модель – відображає взаємозв'язки динамічних характеристик системи контролінгу, тобто ця модель покликана відображати стан системи протягом певного проміжку часу у відповідності до сфор-



мованих цілей;

- комунікаційно-інформаційна та процесна моделі – покликані відображати характеристики форм, методів, інструментів представлення інформації.

Економічна безпека суб'єктів господарювання різних форм власності є динамічною ознакою, що змінюється під впливом чинників і загроз внутрішнього та зовнішнього середовища. Формування надійної системи економічної безпеки суб'єкта забезпечує його стабільне функціонування і створює умови для зростання його економічного потенціалу. Враховуючи багатоаспектний та динамічний характер процесу управління безпекою, особливо актуальними є питання використання систем контролінгу в контексті управління економічною безпекою.

Контролінг як елемент керування здійснюється й у процесі планування, і на стадії оперативного керування. Він дозволяє співставити фактичні результати від використання наявних ресурсів у суб'єкта із плановими, виявити резерви росту суб'єкта, визначити шляхи більш ефективного господарювання із метою дотримання відповідного рівня економічної безпеки.

Науковий підхід до формування системи економічної безпеки різного роду суб'єктів господарювання визначає багатоплановий характер і системний підхід до керування ними в усіх напрямках функціонування, а відтак система контролінгу окрім основного призначення може слугувати допоміжною підсистемою в процесу управління.

Виходячи із зазначених цілей та завдань, та враховуючи практичні аспекти застосування системи контролінгу в рамках системи економічної безпеки суб'єкта, слід зазначити, що для кожного суб'єкта необхідно будувати власного типу модель контролінгу, але всі вони повинні задовольняти такі вимоги (або слугувати для вирішення таких завдань):

- проведення експрес-діагностики та фундаментальної діагностики з метою виявлення та ліквідація «вузьких місць» функціонування господарського механізму;

- аналіз відхилень фактичних показників діяльності від запланованих та

розроблення на цій основі пропозицій щодо корекції планів або усунення перешкод на шляху їх виконання;

- забезпечення безперервного контролю за функціонуванням суб'єкта;
- розробка стратегії розвитку підприємства, маркетингові дослідження та координація роботи з планування фінансово-господарської діяльності.

Контролінг як концепція системного управління запроваджується на тих підприємствах, де управління знаходиться в кризовому стані або господарська діяльність не відповідає сучасним вимогам ринку.

На сучасному етапі відкритої української економіки суб'єкти економічної діяльності знаходяться під потужних впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. Проблема створення сприятливого клімату у підприємницькому середовищі в плані економічної безпеки підприємництва набуває особливого значення, стає вирішальним чинником визначення перспективи розвитку підприємства. Саме тому контролінгова діяльність має бути направлена на забезпечення економічної безпеки підприємства.

Формування адаптивної системи контролінгу на вітчизняних підприємствах передбачає застосування передового досвіду щодо аналітичного забезпечення менеджменту підприємства, його адаптацію в практику управління. Це забезпечує стратегію розвитку підприємства. Механізм реалізації цієї стратегії повинен забезпечити не тільки її виконання, а й одночасно здатність підприємства швидко та гнучко пристосовуватись до негативних впливів зовнішніх та внутрішніх змін, тобто бути одночасно адаптивним механізмом.

Адаптивна система контролінгу з орієнтацією на економічну безпеку зображено на рис. 3.3.

Управління підприємством передбачає прийняття раціональних, зважених й обґрунтованих управлінських рішень, інформаційною базою яких є система контролінгу. В свою чергу, контролінг як система має забезпечення, показники оцінки діяльності й етапи здійснення. Забезпечення включає в себе інструментарій (методи і прийоми), інформацію, види і характеристики, ресурси (людські, матеріальні, нематеріальні).



Рис. 3.3. Модель адаптивної системи контролінгу промислового підприємства в контексті економічної безпеки

Джерело: [72, с. 95]

Для оцінки діяльності впровадженої системи використовуються показники, розділені на дві групи: показники ефективності управління підприємством і

показники оцінки продуктивності підприємства.

Розроблена адаптивна система контролінгу має такі етапи життєдіяльності, як планування, реалізація, аналіз і контроль. На стадії підготовки відбувається: 1) ретельне вивчення потреб підприємства; 2) збір даних щодо діючої системи управління, рівня і якості використання існуючих ресурсів; 3) аналіз зібраної інформації; 4) пошук реальних шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства; 5) проектування системи для впровадження. На стадії реалізації відбувається поступове впровадження розробленої системи в практичну діяльність підприємства.

Стадія аналізу характеризується вивченням функціонування запущеної системи, її діагностуванням й оцінкою. Завершальним етапом є стадія контролю, яка передбачає постійне спостереження за впровадженою системою контролінгу, перевірку її адаптивності відповідно зміни параметрів середовища, її обстеження та можливе корегування.

На функціонування підприємства постійно впливають зовнішні і внутрішні чинники. Тому для сприяння розвитку потенціалу підприємства і досягнення безперервної результативної діяльності необхідно застосовувати механізм швидкої адаптації. Швидка адаптація включає в себе сукупність методів, нормативів, показників і важелів, що корегують роботу підприємства, автоматично пристосовуючи його до змін, що відбулися у зовнішньому і внутрішньому середовищі.

Адаптивна система контролінгу підприємства орієнтована на забезпечення економічної безпеки шляхом: підвищення ефективності використання внутрішніх ресурсів підприємства; забезпечення гармонії інтересів із суб'єктами зовнішнього середовища; виявлення реальних й прогнозування потенційних небезпек та загроз; підвищення економічної стійкості системи і зосередження основних зусиль на факторах, що піддаються впливу та контролю; збереження ринкових позицій; підготовку і збір інформації, визначення напрямів роботи та їх наслідків; бути готовим до раптових змін у зовнішньому середовищі.

Формування і використання такої моделі зводиться до налагодженої вза-

емодії існуючих локальних функцій менеджменту, орієнтованих на подальший розвиток.

Однак для проведення структурних перетворень, залежних від зміни параметрів, необхідно провести трансформацію й інтеграцію цих функцій менеджменту підприємства. Це можливо лише при переорієнтації цінностей та системи мислення управлінського персоналу. Відповідно до цього саме готовність і прагнення управлінців до нововведень щодо сприяння розвитку стратегічного потенціалу організації є головною передумовою формування дієвої адаптивної системи контролінгу, яка орієнтується на забезпечення економічної безпеки.

Контролінг може бути використаний не лише на рівні підприємства, а й на макрорівні. Контролінг є інструментом, який дозволяє не лише проводити інформаційні дослідження, а й аналізувати і прогнозувати інформаційні потоки, координувати діяльність щодо забезпечення економічної безпеки на різних напрямках і рівнях, забезпечувати досягнення стратегічної мети діяльності національного господарства.



Рис. 3.4. Місце контролінгу в забезпеченні економічної безпеки національної економіки

Джерело: [125, с. 60]

Необхідність впровадження контролінгу в діяльність контролюючих органів державної влади в сучасних українських реаліях пояснюється нестійким економічним і політичним станом держави, а також необхідністю забезпечувати високий рівень конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів підприємництва. Необхідно відзначити також специфічні особливості застосування контролінгу на окремих суб'єктах підприємництва в фінансовій та нефінансовій сферах. Так, для суб'єктів підприємництва фінансової спрямованості (у тому числі банків, страхових компаній тощо) контролінг виступає більш комплексним і регламентованим поняттям, спрямованим на діагностику ризиків фінансової діяльності, зокрема, кредитного ризику, і заснований на комплексних стандартах контролю. А для суб'єктів підприємництва реального сектора економіки контролінг виступає більш динамічним, гнучким і менш регламентованим поняттям, його застосування можливе на різних рівнях і етапах діяльності суб'єктів підприємництва реального сектора економіки, що в комплексі забезпечить впровадження контролінгу на рівні держави.

Крім комплексного характеру впровадження контролінгу, принципово важливим є акцент на зворотному зв'язку, який виникає між органом контролінгу на рівні держави або місцевого органу самоврядування та іншими підрозділами, які використовують інформаційні потоки, що надаються контролінговою службою.

*Таблиця 3.1*

**Систематизація зовнішніх та внутрішніх чинників, що впливають на економічну безпеку України**

<b>Внутрішні фактори</b>	<b>Зовнішні фактори</b>
1	2
Економічні фактори: структура національного господарства; рівень монополізації економіки; ефективність суспільного виробництва; конкурентоспроможність економіки; технологічна база промислового виробництва; стан фінансової системи; інвестиційна політика держави	Торгово-економічні фактори: структура імпорту (частка продовольства і високотехнологічних товарів); ступінь залежності країни від імпорту продукції стратегічного призначення; структура експорту; контроль над ринками збуту вітчизняної продукції (включаючи і військову), митний контроль над експортно-імпортними операціями

## Продовження табл. 3.1

1	2
<p>Організаційні фактори: стан та ефективність системи управління національним господарством (включаючи і військовий сектор економіки); стан об'єктів інфраструктури (в тому числі і у військовому господарському комплексі); рівень організації розвідки мінерально-сировинної бази (особливо військово-стратегічного призначення); ефективність залучення ресурсів в господарський оборот; організація розвитку науково-технічного прогресу (НТП) на перспективних напрямках; прийняття оптимальних управлінських рішень</p>	<p>Валютно-фінансові фактори: стан фінансового ринку та ринку цінних паперів; основні напрямки фінансових потоків і характер розрахункових відносин; рівень дефіциту державного бюджету; конвертованість національної валюти; стан банківської системи; рівень зовнішнього і внутрішнього боргу; золотовалютні запаси країни; валютний контроль митного кордону держави</p>
<p>Правові фактори: досконалість нормативно-правового законодавства; подолання монополізму в економіці; правова дисципліна і старанність; стан боротьби з корупцією та злочинністю в економіці; контроль за рухом коштів</p>	<p>Маркетингові фактори: просування експортних товарів на світових ринках; конкурентоспроможність цих товарів; можливості із завоювання ринків збуту вітчизняних товарів і послуг</p>
<p>Соціальні фактори: забезпечення прийнятних для більшості населення умов життя і розвитку особистості; запобігання значної диференціації в доходах громадян; недопущення приховування доходів та ухилення від сплати податків; виняток потенційних загроз виникнення соціальних конфліктів; боротьба з тероризмом</p>	

Джерело: [125, с. 61]

Забезпечення економічної безпеки на достатньому рівні в черговий раз доводить необхідність постійного контролю зовнішніх та внутрішніх загроз, а тому їх перелік постійно змінюється залежно від конкретних політичних, соціальних, правових та економічних умов.

Це дозволяє в найкоротші терміни вдосконалити та оптимізувати діяльність окремих складових економічної системи. Важливим також є наявність зворотного зв'язку між отриманими результатами і визначення оперативних і стратегічних цілей діяльності національної економіки.

Отже, місце контролінгу в забезпеченні економічної безпеки можна розглядати таким чином: контролінг завдяки своїй здатності використовувати

специфічні методи та інструменти збору, обробки, координації та інтерпретації інформації здатний забезпечити інформаційну базу для забезпечення економічної безпеки і сприяти досягненню тактичних і стратегічних цілей.

Забезпечення економічної безпеки національної економіки з використанням принципів засад контролінгу дозволить оптимізувати процес забезпечення захисту фінансових та економічних інтересів від загроз, оскільки контролінг дозволяє координувати функції різних органів самоврядування та державної влади, реалізовувати їх комплексно, це обумовлено розгалуженістю загальних функцій контролінгу, що включають управлінський облік, моніторинг, контроль за прийняттям управлінських рішень, рефлексію результативності управлінських рішень (яким чином вплине рішення на діяльність опосередкованих сфер державної економіки – на які безпосередньо не було направлено дію). Впровадження тактичного і стратегічного контролінгу в забезпечення економічної безпеки держави дозволить діагностувати загрози зовнішнього і внутрішнього середовища в короткостроковій і довго строковій перспективі і захищати інтереси держави.

У ході дослідження було виявлено, що перешкоди до успіху на шляху модернізації системи управління на базі контролінгу легше подолати, якщо вище керівництво – далекоглядне і терпляче, розробники системи – професійні та твердо відстоюють свої переконання, персонал, залучений у процес реалізації проекту, – ефективно мотивований і підготовлений до роботи системи. Тільки в таких умовах підприємство отримає у своє розпорядження сучасний інструмент управління – ефективну систему контролінгу, що дозволить підвищити керованість бізнесу та скоротити час прийняття управлінських рішень; ефективно контролювати активи підприємства й успішно управляти витратами; підвищити рентабельність задіяного капіталу; досягти необхідної прозорості, контролю ризиків і посилити інвестиційну привабливість бізнесу; інтегрувати системи фінансового, управлінського та податкового обліку, організації інформаційних потоків на підприємстві.



### **3.2. Стратегічний управлінський облік в системі контролінгу підприємства**

Критичний аналіз наукових позицій питань організації використання інструментів діагностики та контролінгу в управлінні діяльністю суб'єктів економічних відносин дозволили ідентифікувати центральні поняття дослідження. Так, обґрунтовано, що під поняттям «діагностика» в менеджменті аграрних підприємств доцільно розуміти домінуючу систему інструментів управління, призначену здійснювати комплексне вивчення економічної діяльності підприємства з метою формування масивів інформації, придатних висновків та прогнозів для використання при обґрунтуванні управлінських рішень щодо пріоритетних дій підприємства, перспектив його розвитку, а також виявлення проблемних та кризових ситуацій з обґрунтуванням шляхів та засобів їх подолання. Встановлено, що в сучасних економічних дослідженнях існує дві концептуальні системи поглядів на сутність економічної діагностики. Перша визначає її, як ретроспективне, оперативне та перспективне комплексне дослідження стану та діяльності підприємства в контексті розробки та корекції його економічної політики. Друга система поглядів передбачає розгляд діагностики в якості різновиду економічного аналізу, а саме способу встановлення характеру порушень нормального ходу економічних процесів на основі типових ознак, характерних для того чи іншого порушення [143, с. 71].

В дослідженні встановлено, що контролінг є цілісною міжфункціональною підсистемою збору, обробки та альтернативної інтерпретації інформації щодо стану виробничо-комерційної діяльності підприємства, структурно-динамічних тенденцій, можливостей та загроз її розвитку з метою підтримки прийняття, реалізації, контролювання та ревізії управлінських рішень в менеджменті підприємства.

Поряд з інструментами діагностики, інструментарій контролінгу здатен сформувати цілісну систему забезпечення раціонального прийняття управлінських рішень стратегічного, тактичного та оперативного характеру в менеджменті підприємства, зокрема, аграрного. Основним проблемним питанням ме-

тодичного характеру при цьому є необхідність уникнення дублювання та встановлення пріоритетності конкретизованих функцій збору та аналізу управлінської інформації, а також підтримки прийняття рішень.

Раціональним шляхом вирішення вказаного проблемного питання є застосування інструментальної концепції інтеграції підсистем діагностики та контролінгу в систему менеджменту аграрного підприємства. Слід зазначити, що сучасна наукова думка поряд з інструментальним концептуальним підходом щодо впровадження окремих елементів в систему управління підприємства виділяє функціональний та процесний підходи.

Втім, з огляду на специфіку діяльності аграрних підприємств пріоритетною є саме інструментальна концепція, яка забезпечує необхідну жорсткість у виконанні контрольної функції менеджменту, а також достатню глибину формування інформації для підтримки прийняття управлінських рішень.

Процес інтеграції інструментарію економічної діагностики та контролінгу передбачає формування та функціонування відповідного організаційного механізму (рис. 3.5).

Впровадження запропонованого механізму передбачає ефективне використання потенціалу операційної діяльності аграрних підприємств та раціональне прийняття управлінських рішень на всіх рівнях від оперативних до стратегічних. При цьому саме стратегічний рівень управлінських рішень потребує найбільш адекватної виконання завдань розвитку підприємства інформації, яка отримується засобами діагностики та контролінгу.

Останнє актуалізує необхідність формування системи стратегічної діагностики стану внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з огляду на суперечливий характер та методичні розбіжності при застосуванні технологій стратегічного управління в агробізнесі. В свою чергу, обґрунтованість аналізу стратегічних альтернатив визначається якістю інформації організаційно-управлінського та економічного характеру. При цьому, значимість параметрів стану зовнішнього середовища зумовлює актуалізацію моніторингових функцій та інструментів, а відстеження стану зовнішнього середовища підприємства

діагностичних.

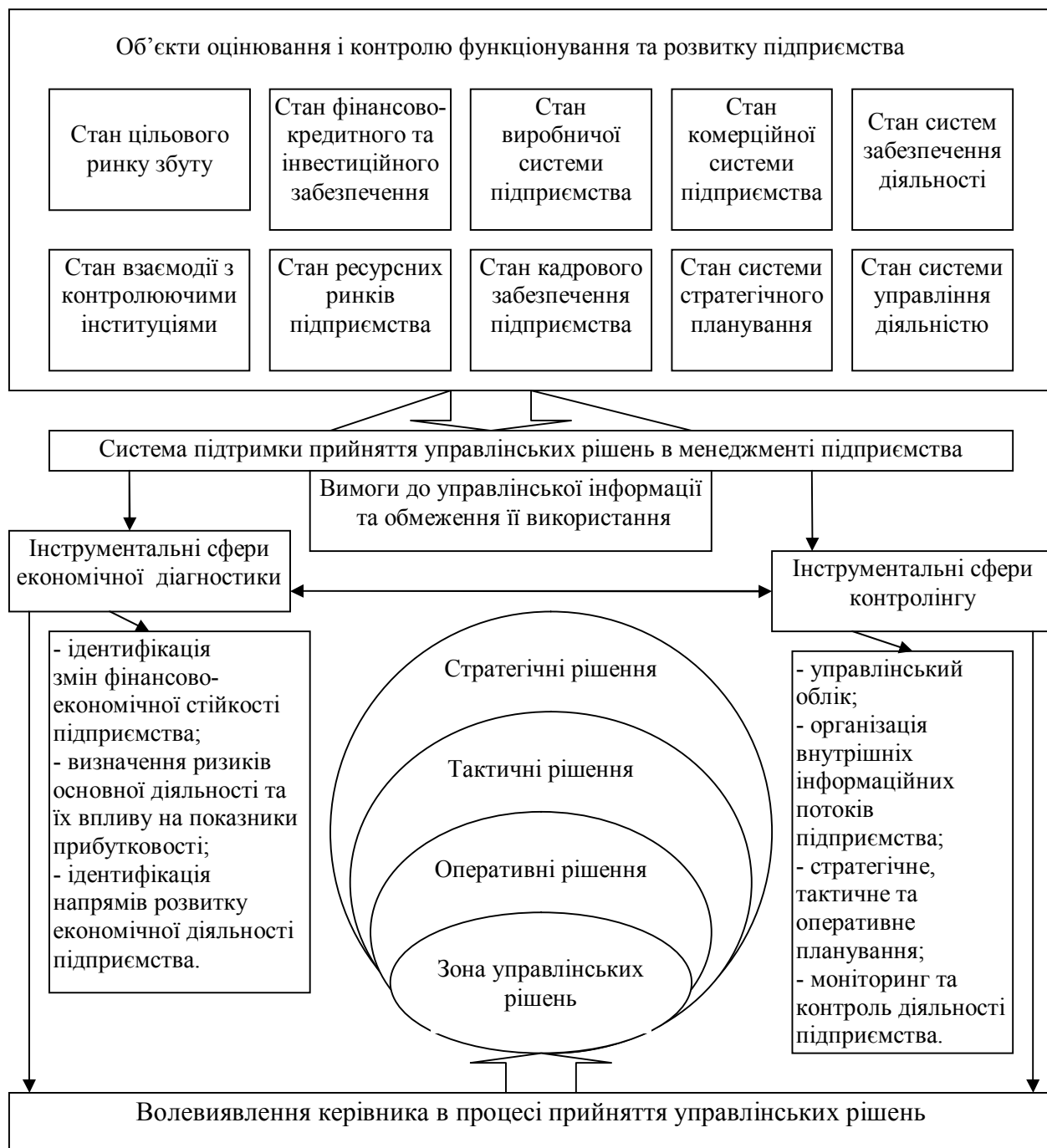


Рис. 3.5. Організаційний механізм інтеграції інструментарію діагностики та контролінгу в систему менеджменту підприємства

Джерело: [143, с. 71]

Крім того, результати моніторингу зовнішнього середовища повинні бути співвіднесені з показниками стану потенціалу розвитку підприємства в процесі прийняття того чи іншого управлінського рішення, що потребує усунення внутрішньоструктурної інформаційної асиметрії. Відповідно, в дослідженні

окреслено систему внутрішньогосподарських управлінських комунікацій аграрних підприємств на основі формалізації функцій системи управління, що здійснюють діагностування та контролінг. Останнє дозволило також розвинути організаційно-економічні засади реалізації контрольної функції менеджменту аграрних підприємств.

Вивчення досвіду діяльності аграрних підприємств дозволило ідентифікувати невідповідність систем управління ефективній інтеграції в них інструментів діагностики та контролінгу. Результати застосування методу експертних оцінок на основі формування фокус-груп експертів з керівників та спеціалістів підприємств дозволили виявити основні проблеми, які виникають в управлінні агробізнесом в сучасних умовах, а саме: невизначеність ознак, критеріїв та цільових або прогностичних значень показників діяльності, які б застосовувались в процесі планування; несвоєчасність отримання та низький рівень релевантності комерційно-важливої інформації щодо стану цільових та ресурсних ринків; невідповідність облікової та управлінської інформації запитам керівників та спеціалістів, відповідальних за прийняття рішень в процесі оперативного, тактичного та стратегічного управління.

Інтеграція систем діагностики та контролінгу в менеджмент аграрних підприємств покликана надати впорядкованості існуючим функціональним системам та підсистемам управління підприємством. Оцінка стану та здатності до сприйняття визначеного інструментарію цими системами виконана через призму потенціалу функціональних систем діагностики та контролінгу в аграрних підприємствах. При цьому було вивчено стан планування, обліку та економічного аналізу в практиці менеджменту підприємств Харківської області, що дозволило виявити значні резерви використання елементів функціональних систем менеджменту в процесі запровадження раціональних систем діагностики та контролінгу. Дана частина дослідження виконувалась на основі застосування методу експертних оцінок.

Результати оцінки ступеня використання потенціалу елементів функціональної системи управління аграрним підприємством показали, що ступінь їх

залучення до використання інструментів діагностики і контролінгу складає 19-35 %. Це є свідченням наявності значних можливостей впорядкування функціонування елементів, відповідальних за формування інформації планового характеру, та підвищення якості управлінських рішень, які приймаються.

Дослідження дозволили звернути увагу на той факт, що, здебільшого, аграрні підприємства не використовують критерії та індикатори, які б характеризували ефективність реалізації можливостей підприємства щодо їх розвитку через досягнення успіху продукції та виробника на ринку, наявність конкурентних переваг тощо, в практиці планово-економічної роботи та стратегічного планування.

Відповідно, інструментарій діагностики та контролінгу, який залучається, не дозволяє формувати інформаційну базу щодо відстеження та виявлення потенційних можливостей зростання економічних результатів діяльності підприємства. Останнє суттєво гальмує розвиток стратегічного управління, як основи стабілізації економічного розвитку аграрних підприємств.

Інтеграція інструментів діагностики та контролінгу фактично формує інформаційний простір прийняття рішень в менеджменті підприємства. При цьому, як показали дослідження, підприємства, що вдалися до широкого впровадження вказаних інструментів, суттєво спрощують процедури планування та організації діяльності, що підвищує гнучкість систем менеджменту та їх адаптивність в контексті змін умов здійснення діяльності.

При виконанні наведених оцінок були виділені чотири ключові підсистеми в менеджменті підприємства, функціонування та взаємодія яких, власне, інтегрують інструментарій діагностики та контролінгу з метою отримання вказаних ефектів. Крім того, взаємодія виділених функціональних підсистем за допомогою раціонального використання вказаних інструментів виявляє ознаки емерджентності та, відповідно, формує синергічні ефекти від застосування інструментарію діагностики та контролінгу в практиці управління підприємством. Досягається це через впорядкування організаційної та управлінської взаємодії між елементами структури управління підприємством, тобто його підроз-

ділами та посадовими особами, які здійснюють планово-економічні, облікові, управлінсько-аналітичні та організаційні функції.

Результатом інтеграції інструментів економічної діагностики і контролінгу в менеджмент є підвищення рівня економічної ефективності діяльності підприємства за рахунок підвищення гнучкості системи управління, спрощення процедур коригування стратегії та тактики, раціоналізації та підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень, які приймаються та реалізуються.

Виконані теоретичні узагальнення та аналітичні дослідження дозволили обґрунтувати організаційно-економічні засади реалізації контрольної функції в процесі управління діяльністю аграрних підприємств. При цьому вітчизняні аграрні підприємства більшою мірою приділяють увагу опрацюванню стратегічних планів, проте, несистемно та, здебільшого, фрагментарно. Крім того, система досліджень, оцінок, застосованих показників та індикаторів не відповідає цілям прийняття рішень в стратегічному плануванні основної діяльності та потребує суттєвого розширення та корекції. Зокрема, це стосується розвитку динамічної та адаптивної системи показників результативності реалізації економічного потенціалу підприємства, як об'єкта діагностування та контролінгу, а також індикатора наявності джерел економічного зростання підприємства. Вказаний підхід суттєво спрощує вибір стратегій розвитку на основі аналізу відповідних альтернатив.

Зважаючи на віднесення діагностики та контролінгу в менеджменті аграрних підприємств до ключових підфункцій в межах реалізації контрольної функції управління, доцільною є формалізація систем внутрішньоструктурних управлінських комунікацій. Дослідження показали, що формування контрольної, аналітичної та прогностичної інформації в практиці управління вітчизняними аграрними підприємствами відбуваються в підрозділах, яким значною мірою неpritаманне подібне функціональне навантаження. Тому основним принципом інтеграції діагностики і контролінгу в системи менеджменту аграрних підприємств є централізація функцій отримання та використання вказаних видів інформації в залежності від її доступності, структури та призначення.

Прикладною реалізацією вказаного принципу є створення відповідних спеціалізованих підрозділів або наділення окремих керівників та спеціалістів відповідними функціоналами з зосередженням їх уваги на вирішенні завдань стратегічного розвитку підприємства.

На тактичному та оперативному рівнях управління настільки глибокі зміни, передусім, стосовно контрольної інформації не є необхідними через більший ступінь відповідності інформації специфіці прийняття управлінських рішень. Розв'язанню цього проблемного питання сприятиме формалізація процедур побудови інформаційної бази та здійснення інформаційного обміну в процесі обґрунтування та прийняття управлінських рішень в менеджменті аграрного підприємства (рис. 3.6).

Запропонована система процедур інтеграції діагностики та контролінгу в систему менеджменту передбачає цільову спрямованість діагностичних та контролінгових дій на забезпечення обґрунтованості та контрольованості ступеня результативності реалізації прийнятої стратегії розвитку підприємства, передусім, з огляду на досягнення ринкового успіху та підвищення економічної ефективності основної діяльності. Останнє передбачає адаптацію методичного апарату діагностики в частині підвищення надійності прогнозів розвитку діяльності, а також запровадження в інструментарій контролінгу методичних засобів ідентифікації кризових станів.

Вивчення систем менеджменту та існуючих підходів до здійснення управління діяльністю аграрних підприємств дозволила формалізувати основні напрями орієнтації інструментів діагностики та контролінгу з огляду та специфіку цілей і завдань управління та особливості об'єктів впливу, що і зумовило необхідність класифікації управлінської інформації, як шляхом поділу її на контрольну, аналітичну та прогностичну, так і в розрізі вказаних об'єктів управління. До останніх слід відносити доходи та витрати, ціни, техніку та технології, товарну спеціалізацію, збутові процедури, кадри підприємства. При цьому формування адекватних завданням стратегічного менеджменту підсистем діагностики і контролінгу передбачає створення можливостей обґрун-

тованого здійснення експрес-аналізу стратегічних альтернатив, ідентифікацію джерел зростання результатів та виокремлення факторів ринкового успіху.

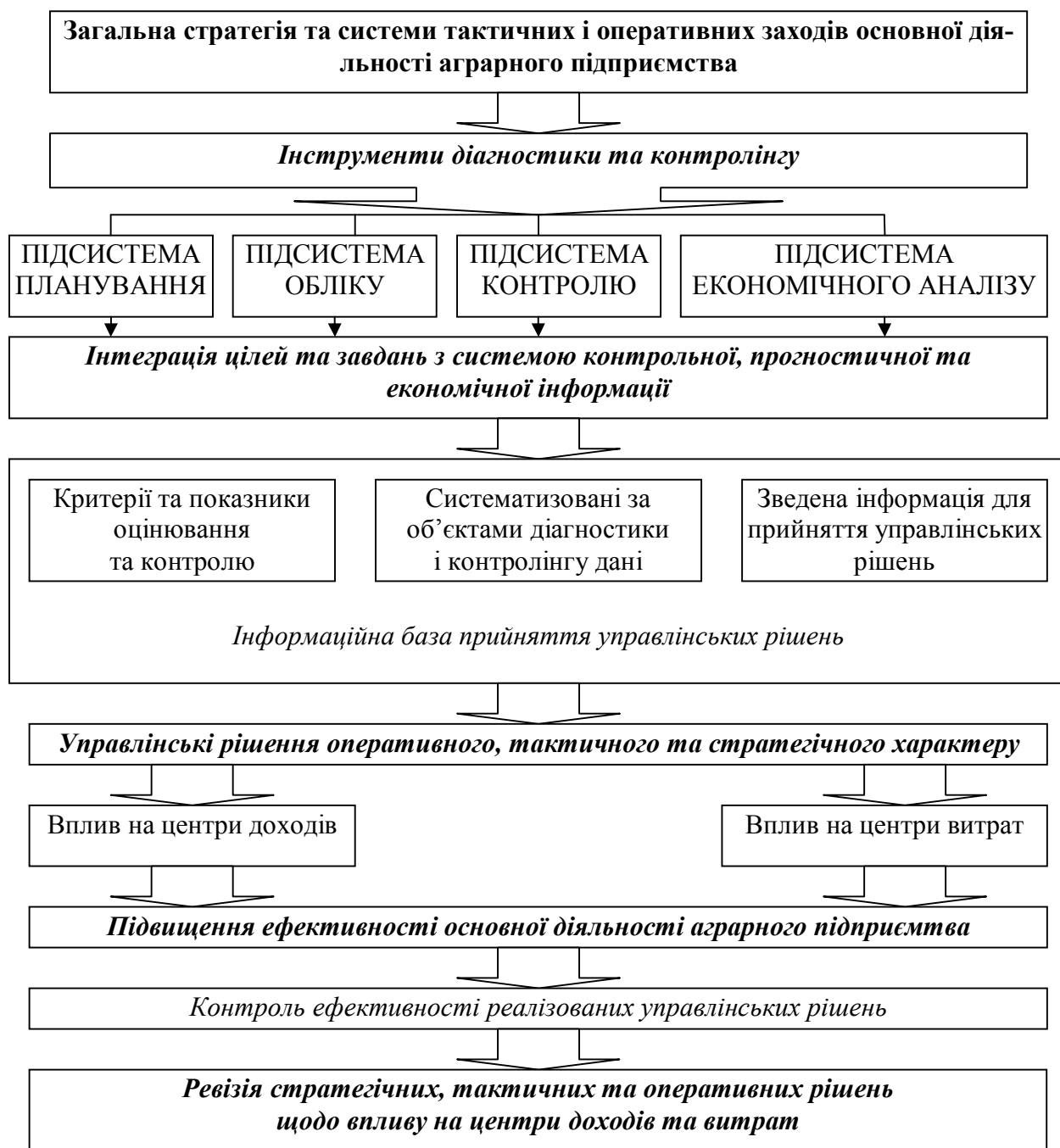


Рис. 3.6. Здійснення інформаційного обміну в прийнятті управлінських рішень на засадах діагностики та контролінгу

Джерело: [143, с. 71]

В дослідженні запропоновані відповідні системи критеріїв, показників та індикаторів, які вибудовуються на доступній інформації управлінського обліку аграрного підприємства та спрощують процеси планування та контролю реалі-



зації управлінських впливів на його керовані системи, передусім, в стратегічному менеджменті. При цьому в процесі формування та обґрунтування стратегій має досягатися збалансованість повноти інформації про стан зовнішнього середовища підприємства з показниками оцінок його діяльності та наявних компонент економічного потенціалу.

Доведено, що розгляд вказаних систем показників та індикаторів доцільно здійснювати через ідентифікацію структурних особливостей системи менеджменту підприємства, організаційних особливостей її побудови, оцінок конкурентоспроможності підприємства, системи визначення та корекції цілей розвитку, визначення результатів SWOT-аналізу, економічного та виробничо-ресурсного потенціалу. Крім того, ключовим є врахування масштабів виробництва, чисельності персоналу та галузевої спеціалізації аграрних підприємств, що, в свою чергу, визначатиме специфіку організаційної взаємодії в структурі підприємства, адже підприємства більших розмірів та масштабів мають більш широкі можливості для впровадження відокремлених підрозділів, що здійснюють діагностичні і контролінгові функції. Таким чином, основним напрямом інтеграції інструментів діагностики і контролінгу в систему менеджменту аграрного підприємства є обслуговування з їх допомогою процесів стратегічного управління в структурі відповідного механізму (рис. 3.7).

Саме реалізація стратегій розвитку передбачає глибоку організаційну взаємодію всіх елементів, інструментів та засобів менеджменту підприємства, як цілісної відкритої системи, що поширює результати на всі інші інструментальні рівні системи управління. В свою чергу, процес залучення розглянутих інструментів опосередковується через побудову функціональних та інструментальних підсистем та функціонування відповідного механізму управління.

Запровадження вказаного механізму передбачає зростання результативності управлінських впливів в системі менеджменту аграрного підприємства через підвищення ступеня координації бізнес-процесів, спрощення процесів та процедур прийняття управлінських рішень, а також підвищення рівня економічної ефективності основної діяльності.

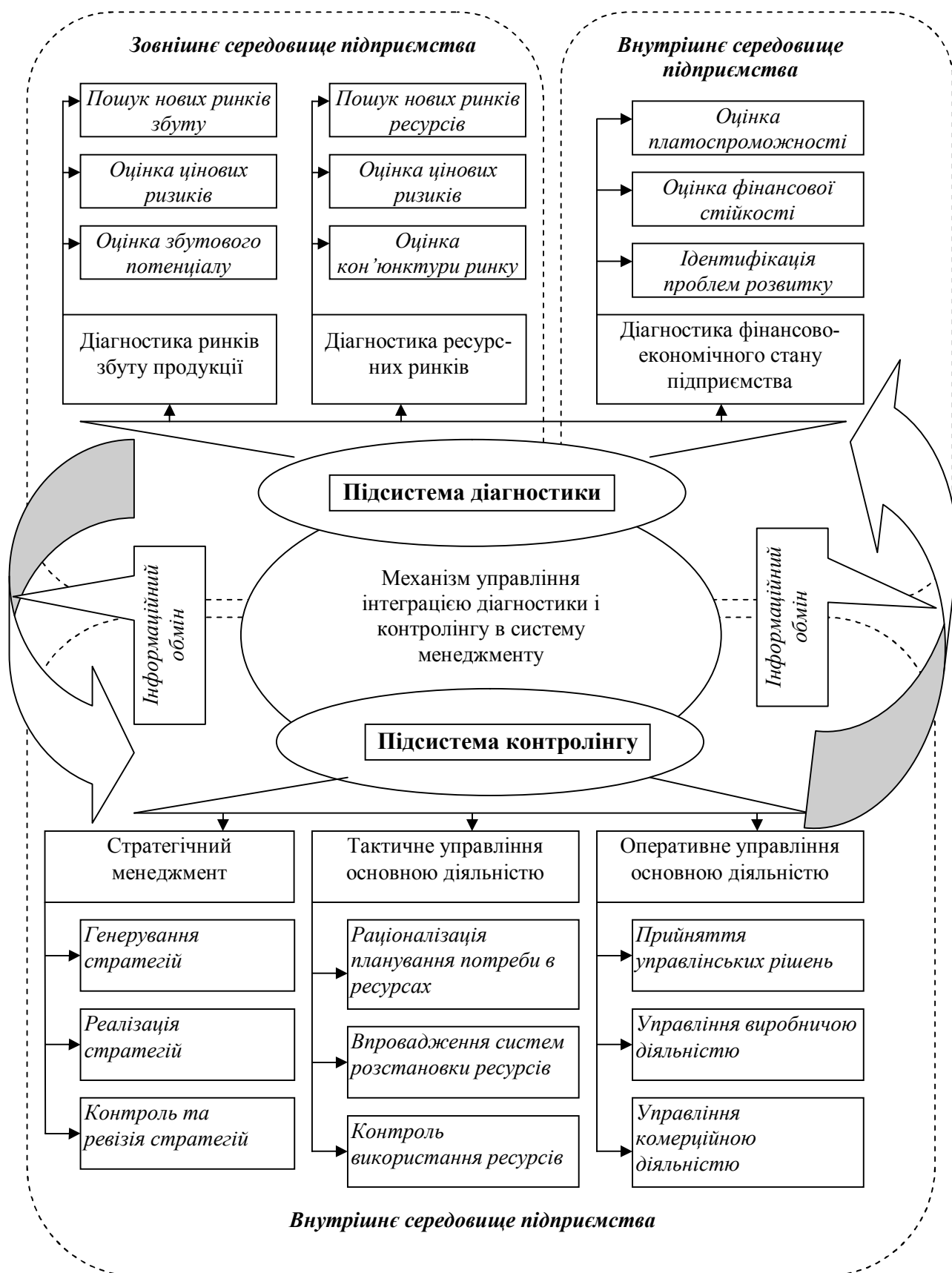


Рис. 3.7. Механізм управління імплементацією інструментів діагностики і контролінгу в систему управління підприємства

Джерело: [143, с. 72]

Розрахунки показали, що за оптимістичними оцінками лише за рахунок впорядкування процедур застосування інструментів діагностики і контролінгу в плануванні, контролі, обліку, аналізі та регулюванні діяльності підприємства можна досягати підвищення рівня економічної ефективності на 25-30 % без кардинальних змін напрямів та стратегій розвитку.

Обґрунтовані засади інструментальної імплементації контрольної функції управління в систему менеджменту аграрних підприємств шляхом визначення концептуальних засад побудови та функціонування відповідних організаційного механізму та механізму управління. Вказані засади передбачають встановлення пріоритетності під функцій діагностики і контролінгу в структурі складових функції контролю. В якості основного орієнтиру ефективного їх виконання розглядається підвищення результативності, гнучкості та адаптивності засобів підтримки прийняття управлінських рішень щодо основної діяльності підприємств, що складає мету їх інтеграції в системи менеджменту. В свою чергу, процес інтеграції діагностики і контролінгу в систему менеджменту передбачає чітку формалізацію засобів, інструментів та процедур їх застосування структурними підрозділами та посадовими особами підприємства в поточній діяльності з встановленням напрямів, інтенсивності та наповнення інформаційних потоків, а також визначення потреб в інформації та її застосування в процесі прийняття рішень.

Саме процеси обміну контрольною, прогностичною та оціночною інформацією між структурними елементами систем менеджменту підприємств складають об'єктну основу механізму управління інтеграцією в них інструментів діагностики і контролінгу, а поєднання вказаних видів управлінської інформації підвищує керованість та адаптивність підприємства, як суб'єкта економічної діяльності.

Стратегічний облік визначають тільки як необхідні дані для здійснення стратегічного аналізу і створення умов для застосування стратегічного контролю. Стратегічний облік у поєднанні з аналізом і контролем дає змогу побудувати відповідну інформаційну систему, основою якої є спрямованість на інфор-

маційне забезпечення розроблення та реалізації стратегій».

Більш широке розуміння запропоновано іншим автором, що розглядає такий перелік елементів процесу стратегічного обліку: 1) облік; 2) стратегічний аналіз; 3) стратегічне планування; 4) стратегічний контроль. Цей автор характеризує стратегічний облік «як напрямок управлінського обліку, в рамках якого формується інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень». Проведені дослідження праць вітчизняних науковців дозволили визначити стратегічний управлінський облік як систему обліку, що забезпечує збирання, трансформацію, аналіз та передачу керівництву підприємства своєчасної та релевантної фінансової і нефінансової інформації, необхідної для стратегічного управління.

Перелік завдань, які можуть бути вирішені на підприємствах за допомогою системи стратегічного управлінського обліку, свідчить про необхідність інтеграції даного виду обліку в облікову систему підприємств:

- стратегічне планування (розробка цілей і стратегічних планів підприємства); стратегічна діагностика (дозволяє оцінити ефективність стратегії підприємства, зрозуміти стратегічну позицію підприємства в кожному з напрямків його діяльності, оцінити сильні і слабкі сигнали, що надходять із внутрішнього і зовнішнього середовищ);

- стратегічний контроль (визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей, порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин та наслідків даних відхилень).

Зазначені завдання обумовлюють такі функції стратегічного управлінського обліку, як інформаційна (забезпечення інформацією, необхідною для прийняття стратегічних управлінських рішень), прогнозна (складання стратегічних планів), аналітична (аналіз прогнозних та фактичних результатів), контрольна (перевірка результатів діяльності підрозділів і підприємства в цілому в досягненні поставленої мети).

Предметом стратегічного управлінського обліку є господарська діяль-

ність підприємств та інших суб'єктів ринку. Об'єкти стратегічного обліку розглядають як внутрішні на підприємстві: фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності. Більш повний їх перелік запропоновано іншим автором: окремі види та напрями діяльності підприємства, центри відповідальності, бюджети та довгострокові плани, зовнішнє середовище. Користувачами інформації стратегічного управлінського обліку є вище керівництво підприємства (правління, президент, генеральний директор, директори) і менеджери центрів відповідальності (керівники підрозділів, департаментів, відділів). При цьому керівникам вищого рівня управління інформація управлінського обліку потрібна для визначення стратегії діяльності підприємства, прийняття стратегічних рішень та їх моніторингу, керівникам нижчих рівнів - для поетапної реалізації стратегії.

Система стратегічного управлінського обліку буде успішно виконувати свої функції, якщо будуть дотримані такі принципи його ведення:

- цілеспрямованість (наявність та розуміння головної загальної цілі підприємства консолідує зусилля працівників для досягнення результату);

- систематичність (довгострокова відданість цілям та завданням стратегічного управлінського обліку, що повинно стати органічним елементом корпоративної культури підприємства);

- системність – передбачає встановлення між структурними елементами інформаційної системи підприємства (виробничим, фінансовим, статистичним, управлінським, стратегічним управлінським обліком) зв'язків, які забезпечують цілісність його функціонування, а також встановлення зв'язків між обліковими системами і системою управління в рамках формування інформаційних запитів та їх задоволення;

- актуальність (система обліку повинна негайно реагувати на зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищі, які можуть негативно вплинути на досягнення стратегічних цілей, та своєчасно розробляти заходи щодо відповідного коригування встановлених стратегій розвитку);

- ефективність (полягає в раціональному співвідношенні між витратами

на створення системи стратегічного управлінського обліку та ефектом, який отриманий завдяки її функціонуванню).

Впорядкування теоретичних основ організації стратегічного управлінського обліку спонукає до подальшої розробки методики і організації побудови системи стратегічного обліку на підприємстві. Так, наприклад, потрібно визначити перелік первинних документів, які містять необроблену стратегічну інформацію, їх форми, відповідальних за їх складання. До первинних документів стратегічного управлінського обліку можна віднести наступні: анкети для опитування експертів, картки статистичних спостережень за динамікою певного показника.

Регістри стратегічного обліку призначені для зведення показників із первинних документів та їх інтерпретації. Склад реєстрів залежить від методів калькулювання з метою стратегічного управління, методів стратегічного аналізу та контролю, системи стратегічних планів і може містити наступні документи: відомість (карта) збалансованих показників (необхідна для уточнення стратегії і доведення її до всіх ланок управління, дає повну картину діяльності організаційної одиниці: підрозділу або стратегічної одиниці бізнесу), відомість (картка) обліку витрат життєвого циклу продукції (для здійснення калькулювання життєвого циклу), огляди періодичної літератури.

Обрана стратегія має бути оформлена у вигляді стратегічного плану з чітко визначеними підконтрольними показниками, що дозволить протягом періоду реалізації стратегії проводити стратегічний аналіз і контроль. Їхні результати потрібно представляти у формах стратегічної управлінської звітності, наприклад: звіт-оцінка виконання на основі калькулювання вдосконалень, звіт-оцінка виконання стратегічних планів, стратегічний баланс.

Система стратегічного управлінського обліку є основною складовою інформаційної бази для стратегічного контролінгу і стратегічного менеджменту відповідно. Своєчасно одержана релевантна і достовірна інформація дасть змогу підприємству отримати конкурентні переваги; підвищити ефективність реалізації тактики і стратегії розвитку; підтримати потенціал успіху підприємства.

### 3.3. Стратегічний контролінг в антикризовому управлінні

Початком практичного впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах можна вважати спробу створення системи управлінського обліку, синхронізувавши її зі стратегічним та оперативним плануванням [1, с. 41].

Для аналізу деяких складових системи контролінгу (системи обліку, системи планування та системи аналізу) було проведено усне опитування працівників економічних служб досліджуваних підприємств. Запропоновані критерії, розраховані на дослідження систем обліку, аналізу та планування на предмет виявлення в них функцій оперативного контролінгу. Критерії сформовані відповідно до поставленого завдання – виявлення та аналізу функцій стратегічного контролінгу в уже функціонуючих базових системах. Як показали дослідження, система обліку підприємства не може забезпечити менеджерів необхідною їм інформацією, таке забезпечення здійснюється, передусім, через аналіз ними річної звітності. Отже, показники, які використовуються підприємством, здебільшого не мають ніякого стратегічного впливу.

В межах контролінгу, спрямованого на забезпечення розвитку стратегії, розширюється комплекс об'єктів контролю. Формуючи комплекс об'єктів для дослідження їх на зразок функціональної дії контролінгу, ми орієнтувалися перш за все на дослідження якісних критеріїв. Такий підхід ні в якому разі не має на меті ігнорування кількісних параметрів діяльності підприємства. Вибір таких об'єктів контролю зумовлений виявленням в них ознак цільової спрямованості характерних для функціонування результативної системи контролінгу.

До об'єктів контролю слід віднести можливості та загрози підприємства, стратегію підприємства, сильні та слабкі сторони підприємства, потенціал успіху. Відхилення показників виникають внаслідок змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі. Аналіз і прогнозування стану внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства – важлива складова системи контролінгу.

Враховуючи динамічність розвитку бізнес-процесів, все частіше можна зустріти випадки, коли аналітична система, побудована за традиційними підходами, не дає повного уявлення про становище підприємства.

Системи планування, обліку, контролю та аналізу діяльності на підприємстві являються найважливішими складовими контролінгової діяльності. Тобто на кожному підприємстві в певній мірі вже існують усі формоутворюючі складові системи контролінгу (рис. 3.8).

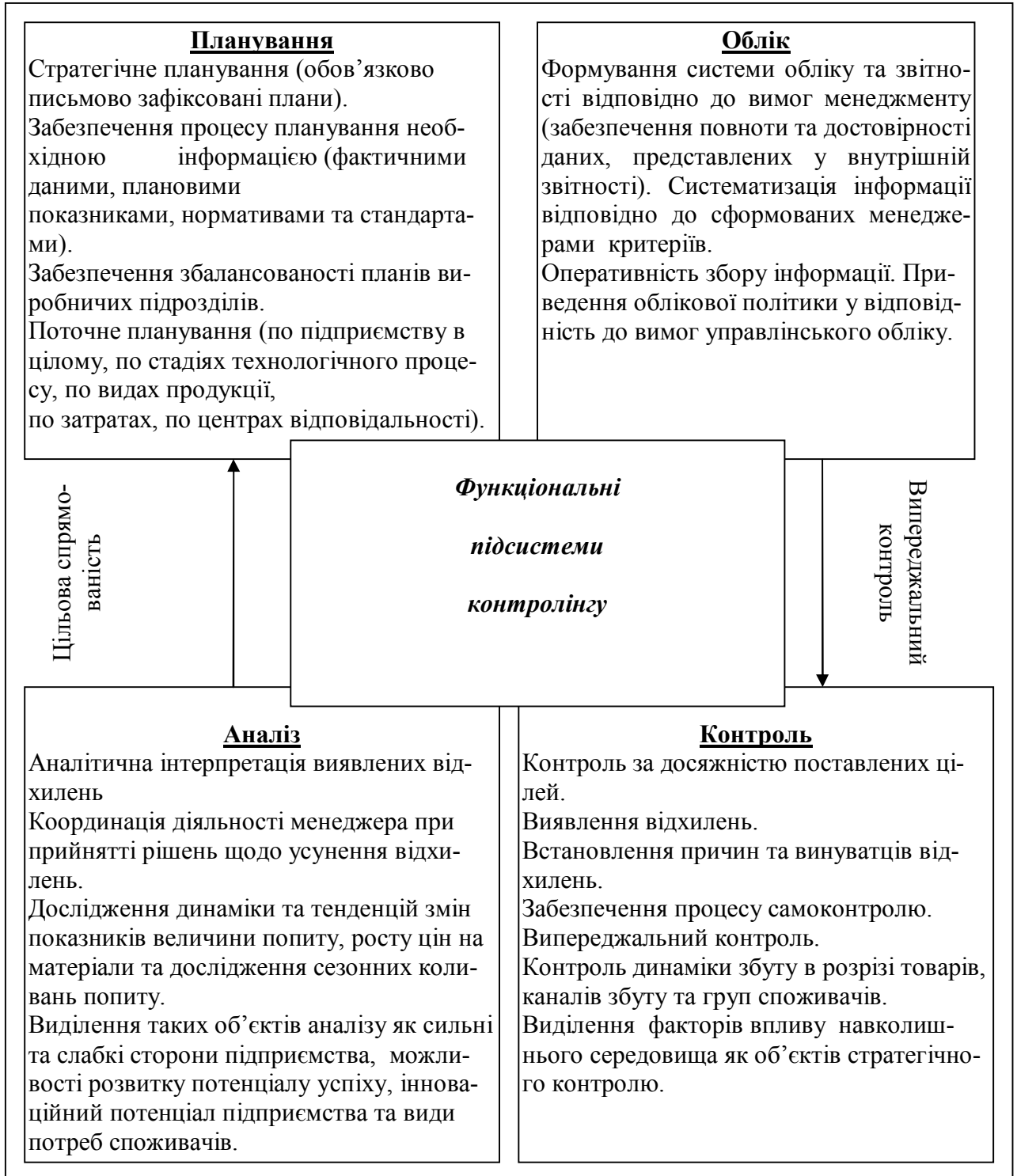


Рис. 3.8. Фрагментарний вияв взаємодії функціональних підсистем контролінгу на підприємстві

Джерело: [1, с. 41]



Необхідною є наявність координації між функціональними складовими. Координація з точки зору системного підходу може бути:

- 1) системоутворюючою координацією, яка зводиться до формування зв'язків пов'язаних між собою формальних систем;
- 2) системопов'язаною координацією, що реалізується через процеси погодження в межах існуючої системної структури.

Частіше всього на практиці про існування певних проблем в господарській діяльності менеджер може судити, порівнюючи фактичні показники з плановими та з відповідними показниками конкурентів. Використовуючи тільки такий захід, звичайно, не можна надіятись на отримання корисної інформації. Це лише 2-3% того, що можемо отримати від системи контролінгу. Відсутня чітка методологія формування обліково-аналітичної інформації для системи менеджменту ринкового типу. Значним недоліком обліково-аналітичної роботи підприємства є ігнорування такого важливого інструменту як управлінський аналіз. Управлінський аналіз є частиною стратегічного менеджменту, оскільки спрямований на оцінку можливостей підприємства, ідентифікацію його стратегічних проблем, оцінку сильних та слабких сторін та ін.

Результативність системи контролінгу слід розглядати через призму організаційно-управлінської складової. Дана складова має виражатись в координації зв'язків між функціональними відділами підприємства.

Ефект контролінгової діяльності має досягатися за рахунок синергетичного ефекту, який, в свою чергу, досягається через взаємодію усіх структурних елементів контролінгу та погодженість цілей.

Особливого значення при орієнтації на стратегію розвитку набуває бенчмаркінг. Однак постає необхідність переходу від звичайного порівняння відповідних коефіцієнтів конкуруючих підприємств до більш глибокого аналізу причинно-наслідкових зв'язків. Тільки такий підхід дасть змогу дослідити фактори успішності підприємств та можливість їх застосування на власній практиці. Забезпечення можливості прийняття ефективних рішень на всіх рівнях системи управління має досягатись за рахунок горизонтальної інтеграції аналіти-

ко-інформаційного процесу прийняття управлінських рішень.

Слід відмітити, що значна увага в системі контролінгу повинна приділятися неформальним джерелам отримання інформації, які здатні зафіксувати різні події в бізнес-середовищі. Але для керівництва є необхідністю розробки та прийняття формальних методів збору та обробки інформації, таких як дані бухгалтерського обліку, фінансового обліку, управлінського обліку, статистичні спостереження, опитування та анкетування, аналіз зовнішнього середовища, аналіз конкурентів, аналіз галузі в системі народного господарства та ін.

Системи критеріїв та показників контролінгу на підприємстві формуються залежно від поставленої мети. Можна використати натуральні і вартісні, кількісні та якісні показники діяльності підприємства. На основі поєднання однорідних показників формуються критерії. Ступінь інтегрованості показника буде залежати від рівня його використання. Так, для керівників найвищого рівня показники будуть характеризуватись високим ступенем інтегрованості та критерії будуть більш узагальнені (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Інтегровані показники контролінгового забезпечення підприємств  
(за рівнем їх розвитку)**

Базові групи підприємств	Базова цільова спрямованість контролінгу	Методичний інструментарій системи контролінгу	Інтегровані показники контролінгового забезпечення стратегії розвитку
1	2	3	4
І група Економічно слабкі підприємства, що виявлялись нездатними господарювати в динамічних умовах бізнес-середовища. Характеризуються низькими показниками фінансового стану, від'ємною рентабельністю. Виробництво характеризується високими затратами.	Пошук слабких місць в роботі підприємства. Обґрунтування можливих шляхів розвитку підприємства. Недопущення кризового стану.	SWOT-аналіз. Діагностика за слабкими сигналами. Аналіз точки беззбитковості. Функціонально-вартісний аналіз. Метод діагностики ефективності стратегії (визначається шляхом ОАР-аналізу).	Рентабельність продаж. Сукупні затрати. Рентабельність активів. Ліквідність. Співвідношення ціна - якість. Число постійних клієнтів. Ємність та частка ринку. Завантаження потужностей. Заготівельні ціни в порівнянні з конкурентами. Спонтанні зв'язки. Довгострокові відносини. Замкнута інтегрована структура. Рівень узгодженості інтересів.

## Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
II група Підприємства, яким вдається вести господарську діяльність, однак показники, що характеризують господарську діяльність, залишаються досить низькими. Ціль господарської діяльності - збереження активів та трудових ресурсів.	Обґрунтування можливих шляхів розвитку господарської діяльності. Пошук прихованих резервів успіху	Аналіз розриву Аналіз точки беззбитковості Функціонально-вартісний аналіз	Рентабельність продаж по сегментам Ціна акцій та розмір дивідендів Число нових клієнтів Число постійних клієнтів Конкурентні переваги Частка головного виду продукції у загальному обсязі. Про асортиментний склад виробництва. Потреба і можливість диверсифікації виробництва
III група Підприємства, які адаптувались до умов бізнес-середовища. Характеризуються відносно високим рівнем рентабельності та стабільністю фінансового стану. Ціллю господарювання таких підприємств, як правило, є збільшення об'ємів виробництва.	Обґрунтування можливих шляхів інноваційного розвитку. Розширення виробництва за рахунок введення в дію додаткових потужностей, розробки нових продуктів.	Конкурентний аналіз за Портером Матриця Боннської консультаційної Матриця МакКінзі PIMS-аналіз PEST-аналіз Матриця Ансоффа Метод Дельфі	Ціна акцій та розмір дивідендів. Індекс задоволеності клієнтів. Широта асортиментної програми. Число нових клієнтів. Програма додаткових послуг. Індекс задоволення персоналу. Відносна частка на ринку. Стандартний (пересічний) попит. Виробництво екологічно чистої та дієтичної продукції. Кон'юнктура ринку. Можливість здійснення виробничої мобільності. Розвиток власної соціальної інфраструктури.

Джерело: [1, с. 41]

Концепція, яка покликана забезпечити підвищення результативності системи контролінгу, була розроблена компанією Horvath Partners. Такий комплекс методів являє собою утвердження контролінгу на початкових його стадіях. Однак зважаючи на його один з основних принципів динамічного розвитку він вимагає перегляду відповідно до стадій розвитку організації та з урахуванням особливостей її зовнішнього оточення.

На впровадження системи контролінгу необхідно спрямувати діяльність всіх структурних підрозділів і служб, а також необхідно розробити:

– поточні і стратегічні завдання по підприємству в цілому і по окремих

структурних підрозділах і службах (центрах витрат і відповідальності);

- схему організаційної структури, центрів витрат і відповідальності;
- формування аналітичного і регулятивного блоку в системі контролінгу;
- положення функціональних обов'язків і прав служби контролінгу і окремих спеціалістів (контролерів);
- інформаційні потоки, забезпечуючи своєчасну інформацію по результатах діяльності підрозділів підприємства;
- критичні величини по окремих показниках в системі аналізу відхилень між нормативними (плановими) і фактичними показниками;
- терміни проведення аналізу фактичного стану по центрах витрат і відповідальності, підприємству в цілому;
- терміни подачі результатів аналізу і підготовлених проектів управлінських рішень керівнику підприємства систему контролю за виконанням управлінських рішень;
- способи повідомлення керівникам по виявлених недоліках.

Формування системи критеріїв та показників контролінгу входить в обов'язки вищих менеджерів, а їх розробка є цілком індивідуальним завданням конкретного підприємства. Критерії повинні враховувати специфіку діяльності підприємства та рівень його розвитку. Важливого значення в системі контролінгу набуває аналіз відхилень з орієнтацією на перспективу. При порівнянні планових і прогнозованих показників визначаються ймовірні відхилення на перспективу. В системі контролінгу більшу увагу потрібно приділяти саме причинно-наслідковому аналізу, а не тільки чистому аналізу фактів. Основою методики контролінгу є, насамперед, уточнення і коригування системи основних показників, які характеризують стан підприємства як економічної системи і процеси його функціонування. Стратегія розвитку підприємства обумовлюється економічним потенціалом і його здатністю до зростання, що залежить від таких факторів як склад ресурсів, здатність менеджменту до аналізу, прогнозування змін на ринку залежно від попиту на продукцію, розробка і реалізація інноваційних ідей у технології, виробництві, збуті й управлінні, адаптація персо-

налу до змін на ринку.

За сучасних інтеграційних процесів підприємства функціонують у вкрай динамічних, висококонкурентних та малопрогнозованих умовах, що спричиняє необхідність застосування дієвих та ефективних підходів до управління, які б сприяли максимальному симбіозу ситуаційного, системного, динамічного, структурного, процесного, функціонального управління. Йдеться про становлення новітньої парадигми менеджменту, що ґрунтується на забезпеченні цілеспрямованого впливу керуючої системи організації на керовану з урахуванням чинників функціонування та умов діяльності на засадах органічного поєднання усіх структурних елементів системи в межах послідовної реалізації логічно обґрунтованих етапів [142, с. 314].

Високодинамічні, конкурентні та непередбачувані умови функціонування вимагають створення новітньої парадигми менеджменту, яка б інтегрувала усі надбання у менеджменті та була би спрямована на створення ефективного комплексного підходу до управління підприємством.

Зазначимо, що сучасний менеджмент певною мірою залучає всі розроблені протягом його існування ідеї та підходи. Але, зважаючи на кардинальні зміни у економічному середовищі існування підприємств, важливим є перехід на нові методи управління, що дозволяють відповідати вимогам сучасності. Всі ці вимоги базуються на сучасній парадигмі сфери управління.

Парадигма будь-якої суспільної науки, зокрема менеджменту ґрунтується на уявленнях про реальність. Їх формують вчені та практики. Уявлення про реальність, що існують в межах цієї теорії, визначають її зміст. Вони окреслюють те, що ця теорія вважає «фактами», і те, як вона трактує сама себе. До того ж уявлення про реальність значною мірою визначають те, на що теорія звертає увагу, а що ігнорує або відкидає як «прикрі винятки».

Підкреслимо, що наявна парадигма управління підприємством перебуває в стані кризи: теорія менеджменту не тільки перестає допомагати практиці, але, в певному сенсі, гальмує розвиток бізнесу. Все більше вчених говорить про необхідність формування нової парадигми менеджменту, зокрема Бутко М.П.

пише, що «ймовірно, розвиток нової парадигми управління, що відповідає вимогам несформованого суспільства знань, є найважливішим завданням учених. Спираючись на минуле, належить створити нову науку управління, враховуючи, що людина стала найважливішим елементом організації, відкритої складної системи» [19, с. 116].

Серед великої кількості підходів, які претендують на роль «нової парадигми» менеджменту, виділяються такі загальні основні положення:

- визнання центральної ролі людини;
- орієнтація на якість і задоволення потреб споживачів;
- демократизація управління;
- розвиток партнерських взаємин;
- розгляд підприємства як «відкритої системи»;
- зростання ролі знань і управління ними;
- питання глобалізації.

Отже, суть сучасної парадигми менеджменту полягає в створенні науки з ефективного використання зовнішніх і внутрішніх ресурсів організації з метою отримання максимального прибутку для власника. У наш час, мабуть, можна говорити про дві діаметрально протилежні парадигми менеджменту. Перша пов'язана з розвитком уявлень про делегування повноважень як про мистецтво менеджменту, а друга розглядає контролінг як науковий менеджмент. Перша парадигма, що знижує навантаження менеджерів верхньої ланки, підвищує ефективність управляючих рішень, якщо в організації переважає інтуїтивний стиль менеджменту.

Друга парадигма, яка претендує на більше охоплення завдань управління, скорочує час розробки та розширює спектр найбільш складних проектів управлінських рішень. Ця парадигма найбільш популярна в тих організаціях, де домінує аналітичний стиль менеджменту.

Очевидно, що порівняно «короткий» шлях, яким веде перша парадигма, має межу ефективності, обумовлену менеджерськими здібностями індивіда або команди. Навпаки, друга парадигма може, на перший погляд, тільки в далекій

перспективі забезпечити максимально досяжну для поточної ситуації ефективність управлінських рішень.

Можна провести певні паралелі щодо встановлення нової парадигми контролінгу, яка б відповідала вимогам сучасності і слугувала ефективним інструментом результативного управління підприємством. Для початку, виділимо основні блоки факторів впливу на управлінський процес, що є вагомими аспектами у формуванні сучасного контролінгового механізму на підприємстві (рис. 3.9).

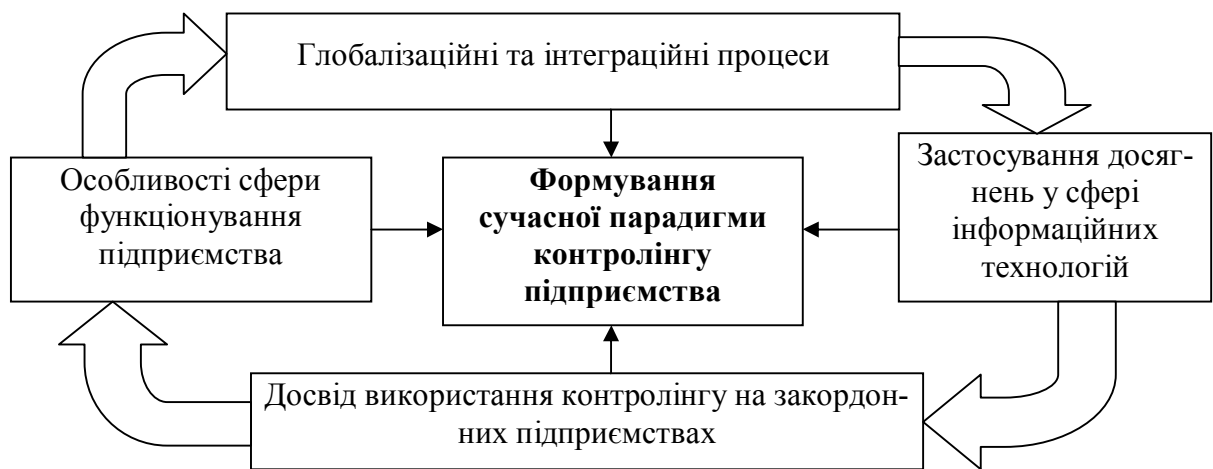


Рис. 3.9. Фактори впливу на формування сучасної парадигми контролінгу підприємства

Джерело: [142, с. 314]

Наступним кроком вважаємо доцільним сформулювати основні критерії, на які необхідно звертати увагу при впровадженні нової парадигми контролінгу як системи підвищення ефективності управління підприємством. Зокрема, до них слід зарахувати:

- роль контролінгу повинна полягати в реалізації сукупності процедур, що забезпечують більш якісне та ефективне виконання функцій управління;
- контролінг не повинен ідентифікуватись з управлінським обліком, оскільки є більш об'ємним поняттям;

Зважаючи на ці критерії, вважаємо доцільним сформулювати сучасну парадигму контролінгу (рис. 3.10), яка б не лише максимально відповідала нинішнім умовам функціонування підприємства, а й охоплювала всі сторони внутрі-

шнього середовища підприємства, що надасть можливість створити єдину систему ефективного управління діяльністю підприємства.

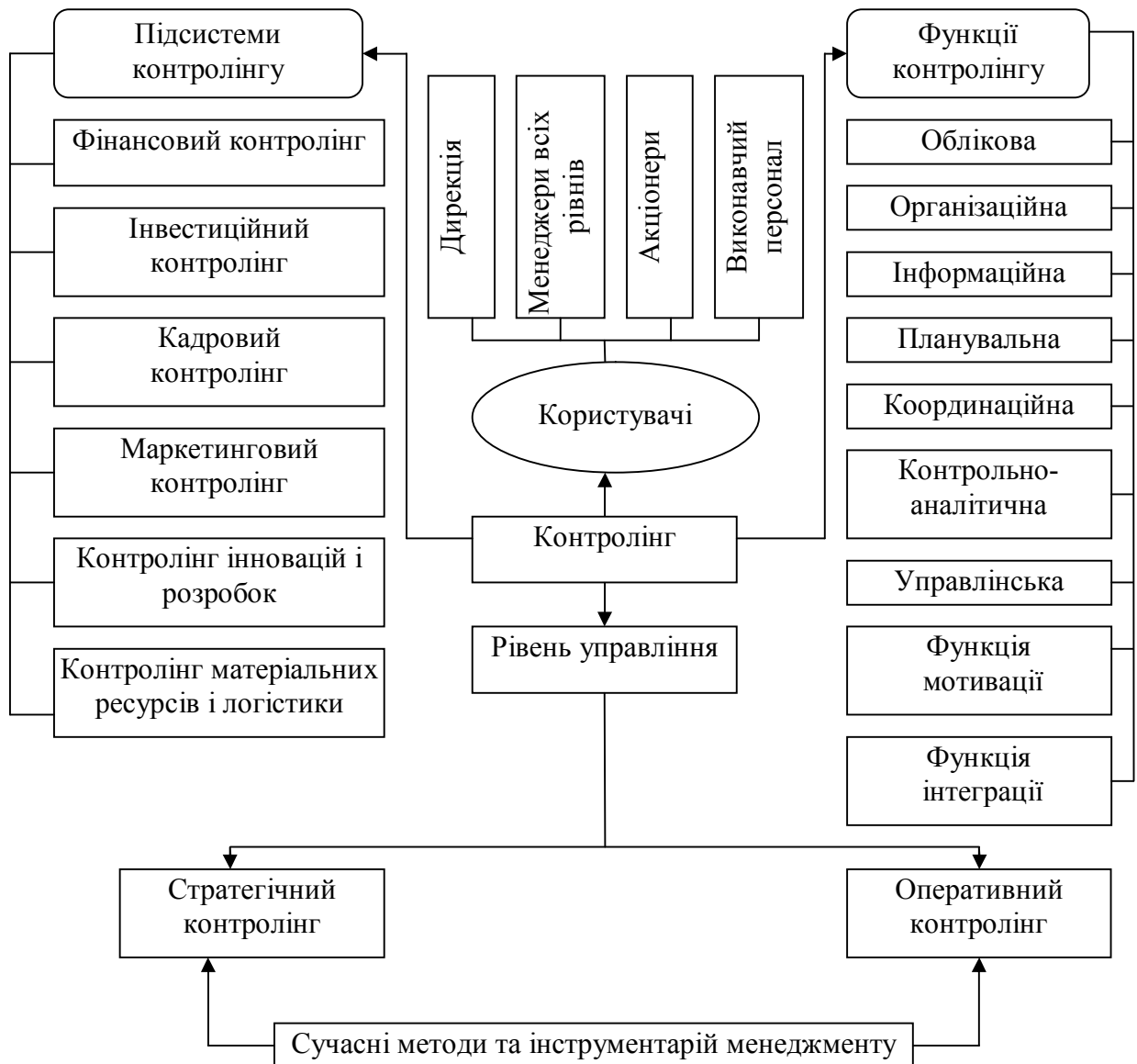


Рис. 3.10. Схема формування сучасної парадигми контролінгу

Джерело: [142, с. 314]

Як видно з рис. 3.2, реалізація сучасної парадигми контролінгу полягає в об'єднанні багатьох окремих частин (елементів) зі всіма їх властивостями, функціями, особливостями та встановленні взаємозв'язків між ними для отримання єдиного цілого.

Ця парадигма дає змогу перевести управління підприємством на більш високий якісний рівень, що буде відповідати вимогам сучасності. Тому доцільною буде організація служб контролінгу як основного координатора діяльності



різних служб і підрозділів підприємства, що сприятиме досягненню оперативних і стратегічних цілей та забезпеченню своєчасною оперативною інформацією, на підставі якої можливе ухвалення раціональних управлінських рішень з мінімальними витратами часу на їх прийняття.

Необхідно підкреслити, що в Україні конкурентні переваги підприємствами виборюються у багатьох випадках не завдяки прийняттю грамотних фінансових рішень, а через спроби отримати певні монопольні вигоди, зекономити на податкових платежах шляхом використання тіньових схем, на основі лобювання певних рішень у загальнодержавних та місцевих органах влади, прихованого зниження якості продукції. На нашу думку, така ситуація не є сприятливою для розвитку як окремих підприємств, так і української економіки загалом. А тому головний принцип контролінгу: «Сьогодні робити те, про що інші завтра тільки будуть думати» варто використовувати менеджерам усіх рівнів управління задля досягнення максимальних результатів від реалізації прийнятих управлінських рішень.

Загалом, можна констатувати, що в Україні контролінг знаходиться на початковій стадії розвитку. Причини відставання є ті ж самі, що зумовлюють відставання українського бізнесу від бізнесу, який діє в економічно розвинених країнах. Це і особливості «української моделі корпоративного управління», і прагнення винайти свій «особливий» шлях розвитку, і елементарно низький рівень якості менеджменту. Тому все більш нагальною стає потреба в запровадженні «управлінських новинок» закордонного бізнесу на вітчизняних підприємствах.

Однією з таких новинок є контролінг, приклад використання якого за кордоном, вказує не лише на можливість виходу з кризового стану, а й на перспективи зростання показників результативності та прибутковості підприємства. Таким чином, сучасна парадигма контролінгу – це не є щось принципово відмінне, а просто нове поєднання методів і принципів управління, яке дозволяє в іншій площині подивитися на проблему довгострокового існування підприємства в умовах ринку.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Ринкова трансформація економіки України, підвищення нестабільності зовнішнього середовища, посилення конкуренції вимагають нових підходів до управління підприємствами. Науково-технічний прогрес і динаміка внутрішнього і зовнішнього середовищ спонукають до перетворення сучасних підприємств на складніші інформаційно-технічні системи. Тому виникає потреба у створенні такої інформаційної системи, яка забезпечує своєчасне отримання якісних даних та їх трансформацію в корисну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо пріоритетних напрямків фінансової діяльності підприємства, спрямованих на досягнення стратегічних та оперативних цілей. Саме такою системою і є фінансовий контролінг. Необхідність проведення фінансового контролінгу на підприємстві полягає у потребі постійного моніторингу максимізації результатів господарської діяльності і порівнянні їх з планом; в збільшенні вартості підприємства та забезпеченні довгострокового його розвитку.

1. Фінансовий контролінг - це важлива функція управління фінансами. З одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого - передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. Це дозволяє фінансовому контролінгу відігравати інтегруючу роль, недооцінка якої суттєво знижує ефективність управління фінансами.

У сучасних умовах кожне підприємство повинно чітко орієнтуватися у складному лабіринті ринкових відносин, правильно оцінювати виробничий та економічний потенціал, стратегію подальшого розвитку, фінансовий стан як свого підприємства так і підприємств-партнерів.

2. Провідною метою фінансового контролінгу є орієнтація управлінського процесу на максимізацію прибутку та вартості капіталу власників при мінімізації ризику і збереженні ліквідності та платоспроможності підприємства. Для досягнення цієї мети фінансовий контролінг (контролер) вирішує цілий

ряд функціональних завдань. Залежно від виконуваних функцій і методологічної підтримки фінансовий контролінг поділяють на стратегічний та оперативний.

Фінансовий контролінг слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки доцільності, раціональності процесів формування і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання.

Контролінг є напрямком, який інтенсивно розвивається в області теорії й практики управління фінансово-господарською діяльністю підприємств. Характерним для фінансового контролінгу як системи є його динамізм.

3. Зараз в Україні склалися ідеальні умови для розвитку контролінгу. По-перше, велика кількість підприємств одержала ефективних власників, які тепер стурбовані не питанням придбання власності, а її ефективним використанням. Нові власники ставлять завдання підвищення прибутковості і їх інвестиційної привабливості (ринкової вартості).

По-друге, нові власники й топ-менеджмент часто не мають необхідного досвіду управління бізнесом.

По-третє, соціально-економічна ситуація й умови господарювання в країні так чи інакше стабілізуються, що дає можливість виявитися повною мірою силі регулярного менеджменту, основою якого є контролінг. Українські компанії одержують час і можливість для побудови технології управління.

По-четверте, зміни в законодавстві, а саме, наближення українських стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних виводять внутрішній, управлінський облік зі сфери твердих законодавчих обмежень.

По-п'яте, менеджмент українських компаній інтенсивно поповнюється новими молодими кадрами - отримавшими спеціальну західну або вітчизняну освіту й загартованими в українських умовах, готовими до прийняття нових ідей і застосуванню сучасних технологій управління. Цей факт дозволяє оптимістично дивитися не тільки на майбутнє українського бізнесу, але й на майбу-

тне контролінгу.

4. Аналіз діяльності Станції засвідчив певні недоліки в забезпеченні підприємства фінансовими ресурсами. Система контролінгу забезпечення ресурсами підприємства слабо функціонує, інструменти контролінгу практично не застосовуються. Окреслені проблеми вимагають внесення змін і удосконалення контролінгу забезпечення ресурсами підприємства. Основою удосконалення системи контролінгу забезпечення ресурсами підприємства мають стати організаційні зміни. Вони полягатимуть у створенні служби контролінгу на підприємстві. Основна мета функціонування контролінгу на підприємстві має полягати в систематичному зборі необхідної для аналізу інформації, її обробці і підготовці для керівника. Досягнення цієї мети можливе за допомогою формування основного інструментарію контролінгу.

5. Підприємству необхідно застосовувати такі інструменти контролінгу: бюджетування, формування основних під контрольних показників ефективного управління підприємством, визначення ступеня дії виниклих відхилень на величину алгоритму “витрати - прибуток”. Згідно інформації, наведеній в фінансовій звітності, за минулий рік в Станції значно зменшився розмір чистого прибутку. Ці обставини разом з загальним впливом сучасних тенденцій до погіршення в світовій й, відповідно, у вітчизняній економіці, вказують на потребу створення окремого підрозділу з виконання функцій внутрішнього контролінгу.

6. Діяльність у межах ринкової економіки у всіх її формах і видах пов'язана з певними ризиками, ступінь яких є досить великою в Україні. Це пов'язано з недостатнім рівнем ринкових відносин, недосконалістю законодавства, соціально-політичними проблемами та іншими факторами. Фінансово-економічний стан Станції, а також тенденції його розвитку дозволяють прогнозувати відносно його стійкого місця на аграрному ринку.

Фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої комерційної і фінансової діяльності, що вищі показники виробництва і реалізації продукції робіт і послуг, нижча їх собівартість, то вища рентабельність і

вищий прибуток, то кращим є фінансовий стан підприємства. І навпаки, у результаті недовиконання плану з виробництва і реалізації відбувається підвищення собівартості продукції, робіт, послуг, зменшення виторгу і суми прибутку і, як наслідок, погіршення фінансового стану підприємства його платоспроможності.

Система контролінгу дає можливість підприємству самостійно формувати список фінансово-економічних показників потрібних персоналу Станції для його роботи з аналізу фінансового стану підприємства і формування планів розвитку.

7. Доцільно виокремити найбільш адаптивні принципи контролінгу управління:

1) принцип безперервності діяльності, який передбачає забезпечення постійного управління й оптимізацію, одержання й оцінку інформації, необхідної для цього;

2) системний підхід, який передбачає побудову системи планування, обліку, аналізу й контролю на всіх стадіях процесу виробництва й реалізації продукції в сукупності із продукцією й роботою персоналу;

3) принцип своєчасності, який передбачає проведення моніторингу й аналізу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища з метою обліку й визначення впливу на рівень витрат підприємства;

4) принцип документування, який передбачає незалежність підприємства під час визначення порядку ведення обліку, аналізу, контролю і прийняття управлінських рішень;

5) принцип пріоритетності стратегічних цілей, який потребує від контролінгу обґрунтування перспектив підприємства й визначення реальних стратегічних цілей;

6) принцип комплексності, згідно з яким контролінг повинен здійснюватися на кожній наступній стадії виникнення витрат, виходячи з результатів попередньої;

7) принцип гнучкості, який передбачає швидке й чітке реагування служ-

би контролінгу підприємства на зміну умов зовнішнього й внутрішнього середовища підприємства;

8) принцип бюджетування, який передбачає використання контролінгу в як інструмента планування, контролю й регулювання, координування діяльності різних підрозділів на підприємстві.

8. Об'єктами контролінгу варто визначити:

- ресурси підприємства;
- господарські процеси;
- фінансову діяльність підприємства;
- оцінку ефективності роботи підприємства.

Таким чином, в сучасних умовах фінансовий контролінг повинен зайняти пріоритетне місце в системі управління підприємством. У зв'язку з цим у структурі підприємства варто створити службу фінансового контролінгу, яка може бути в складі фінансової служби на підприємстві. Запровадження системи фінансового контролінгу на підприємстві дасть змогу підвищити рівень його ліквідності, ділової активності, прибутковості, фінансової стійкості, збільшити ефективність використання фінансових ресурсів, поліпшити оперативність та якість прийняття управлінських рішень, запобігти виникненню кризових економічних ситуацій, ідентифікувати причини фінансових проблем та сприяти їх ефективному усуненню.

9. Результатом впровадження системи контролінгу в управлінні підприємством є:

- створення формалізованих інформаційних потоків (документообігу), що дає можливість оперативно фіксувати поточний стан виконання тих або інших показників діяльності підприємства;
- можливість спланувати поточну діяльність підприємства на основі аналізу витрат і спрогнозувати результати, змодельовати майбутній стан підприємства;
- забезпечення поточного контролю й аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;

- автоматизація функції обліку, контролю, аналізу витрат і планування діяльності підприємства.

На основі вищевикладеного можна стверджувати, що неможливо визначити місце економічного процесу без визначення кінцевої мети, функцій і принципів. Проаналізований і запропонований методичний інструментарій дозволить вчасно коригувати діяльність підприємства в процесі його виробничо-господарської діяльності.

10. Впровадження контролінгу на підприємствах України дозволить:

- досягти оптимізації управління;
- створити і оцінити ресурси та потенціал підприємства;
- досліджувати ідеї конкурентних підприємств;
- здійснювати аналіз отриманих даних;
- застосовувати інновації;
- орієнтуватися на майбутню діяльність.

11. Пропозиції, розроблені за результатами дослідження, отримали схвалення з боку адміністрації Станції, деякі з них впроваджено у практику діяльності досліджуваного підприємства:

1) вдосконалено структуру інформаційних потоків на підприємстві, що, безперечно, сприяє ухваленню управлінських рішень;

2) схвалено використання методу SWOT-аналізу для виявлення сильних та слабких сторін підприємства;

3) більшого значення набуло діагностування в процесі управління підприємством;

4) приділяється більше уваги кваліфікації працівників, психологічному клімату в колективі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксентюк М. М. Контролінгове забезпечення стратегії розвитку підприємства / М. М. Аксентюк // Економіка та держава. – 2008. – № 7. – С. 40-42
2. Алескерова Ю. В. Фінансовий контролінг на підприємствах малого бізнесу / Ю. В. Алескерова, О. П. Шиманська // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 6(2). – С. 52-56
3. Амрайн К. Контроллинг – это управление управлением / К.Амрай // Компаньон. – 2004. – №27. – с. 38-41
4. Ананькина Е. А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Ананькина Е. А., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г.; под ред. Данилочкиной Н.Г. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
5. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг: [учебник по специальности «Менеджмент организации»] / Анискин Ю.П., Павлова, А.М. – М.: Омега–Л, 2005. – 280 с.
6. Аніскін Ю.П. Сучасні інструменти стратегічного контролінгу на підприємстві. Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 406-416
7. Антикризисное управление / под ред. проф. Э.М. Короткова. – М.: Инфра-М, 2006. – 370 с.
8. Бабіна Н. О. Антикризовий фінансовий контролінг як фактор забезпечення економічної безпеки підприємства / Н. О. Бабіна. // Ефективна економіка. – 2014. – № 5. – С. 34-41
9. Балабанова Л.Й. Формирование системы контроллинга на предприятиях: автореф. дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством». – Воронеж – 2005. – 26 с.
10. Барабаш Ю.О. Методологія стратегічного та оперативного контролінгу. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2012. - Вип. 2. - С. 33-38
11. Бердар М. М. Фінансовий контролінг як складова системи управління стійким розвитком підприємства / М. М. Бердар // Інвестиції: практика



та досвід. – 2017. – № 18. – С. 33-37

12. Більський І. Використання елементів контролінгу в стратегії розвитку аграрного виробництва / І. Більський, Р. Дудяк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. – 2016. – № 23(1). – С. 52-56

13. Боднар О. В. Контролінг як один з методів внутрішнього контролю якості на підприємстві / О. В. Боднар // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 5(4). – С. 162-165

14. Боков С.И. Контроллинг в управлении развитием корпоративной организации: дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: 08.00.05 / С.И. Боков. – М., 2007. – 181 с.

15. Борисова Н.А. Контроллинг в управлении розничной торговой организацией: дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: 08.00.05 / Н.А. Борисова. – М., 2005. – 157 с.

16. Боярко І. М. Концептуальна модель організації системи фінансового контролінгу на підприємстві / І. М. Боярко, Л. Л. Гриценко, О. В. Рябенков // Вісник Університету банківської справи. – 2017. – № 1. – С. 71-77

17. Бужимська К. О. Необхідність використання елементів системи контролінгу суб'єктами малого та мікропідприємництва / К. О. Бужимська, А. В. Оверчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 3. – С. 68-72

18. Букреєва Д.С. Теоретико–методичні підходи до формування поетапного процесу впровадження та функціонування механізму контролінгу як інструменту управління промисловим підприємством / Д.С. Букреєва // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 6. – Частина 2. – С. 112-115

19. Бутко М. П. Організація системи контролінгу на підприємствах України / М. П. Бутко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6(2). – С. 116-118

20. Василенко Г. В. Контролінг у системі фінансового менеджменту суб'єкта господарської діяльності / Г. В. Василенко, І. В. Дем'яненко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 8. – С. 124-130
21. Ватченко О. Б. Контролінг у системі управління підприємством / О. Б. Ватченко, А. С. Прохорова // Економічний простір. – 2016. – № 116. – С. 209-219.
22. Воскобойник О. М. Сутність контролінгу на підприємствах / О. М. Воскобойник // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. – Вип. 40. – С. 228-232
23. Гаврилюк Н. М. Теоретичні аспекти логістичного управління підприємством на основі контролінгу / Н. М. Гаврилюк // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2015. – Вип. 11(1). – С. 31-37
24. Гельман В. М. Модель Weg у німецькій концепції контролінгу / В. М. Гельман // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 4. – С. 161-167
25. Герасименко В. М. Місце контролінгу в системі підвищення ефективності менеджменту організації / В. М. Герасименко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2018. – № 61. – С. 174-179
26. Гогуа Н.К. Организация контроллинга в строительном бизнесе с учетом рисков / Н.К. Гогуа. – М. : СИП РИА, 2000. – 184 с.
27. Годес О.Д. Фінансовий контролінг на підприємстві / О.Д. Годес // Європейський вектор економічного розвитку. – 2013. – № 1 (14). – С. 59-65
28. Головка О. Г. Особливості впровадження системи фінансового контролінгу на вітчизняних підприємствах / О. Г. Головка, К. О. Реган // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 1. – С. 259-262
29. Грибова Д. В. Розвиток бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного забезпечення системи контролінгу / Д. В. Грибова. // Ефективна економіка. – 2014. – № 11. – С. 23-31
30. Гусева И. Модель стратегического контроллинга / И. Гусева //

Управление компанией. – 2007. – № 6. – С. 100-108

31. Гусєва І. Б. Інструментальна база контролінгу. Контролінг. - 2007. - № 4 (24). - С. 20-29

32. Гуцаленко Л. В. Незалежна система внутрішнього контролю за прибутками сільськогосподарських підприємств. / Л.В.Гуцаленко // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку. Міжнар. наук.–практ. конф. ВНАУ.– 2010. – С. 64-66

33. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К: ЦУЛ, 2014. – 496 с.

34. Давидович І.Є. Контролінг: [навчальний посібник] / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.

35. Дайле А. Практика контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. –336 с.

36. Дашко І. М. Стратегічний контролінг на підприємстві: його сутність, значення, основні методи та інструменти / І. М. Дашко // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 20. – С. 25-29

37. Дзьоба В. Б. Теоретико–методологічна база побудови і використання системи контролінгу / В. Б. Дзьоба // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 767. – С. 26-33

38. Дли М.И. Контроллинг процессов энергосбережения на региональном уровне / М.И. Дли, С.А. Михайлов, А.А. Балябина // Контроллинг. – 2010. – № 2 (35). – С. 74-79

39. Докієнко Л. М. Збалансована система показників фінансового контролінгу на підприємстві / Л. М. Докієнко // Науково–технічна інформація. – 2015. – № 2. – С. 59-65

40. Долинская Р.Г., Мищенко В.А. Контроллинг в действии: учеб. пос. Харьков: ИНЖЕК, 2008 - 472 с.

41. Дорош В. Ю. Контролінг як філософія управління / В. Ю. Дорош // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С.

164-169.

42. Дробот Н. М. Впровадження системи контролінгу на аграрних підприємствах України / Н. М. Дробот, В. О. Яцюк // Бізнес Інформ. – 2017. – № 10. – С. 269-273.

43. Другова О.С. Генезис поняття «контролінг» / О. С. Другова // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 9(1). – С. 69-72

44. Другова О. С. Систематизація підходів до формування інструментарію контролінга / О. С. Другова // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 9. – С. 59-63

45. Дружиніна В. В. Розвиток дефініції фінансового контролінгу в теорії сучасного менеджменту організацій / В. В. Дружиніна // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 3. – С. 70-75

46. Дуднева Ю. Е. Сучасний інструментарій стратегічного контролінгу в управлінні промисловими підприємствами / Ю. Е. Дуднева, О. І. Кір'ян // Економіка та право. – 2018. – № 1. – С. 136-142.

47. Загороднюк О. В. Сутність і значення контролінгу в системі управління підприємством / О. В. Загороднюк // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 6. – С. 121-127

48. Загорудько В. Л. Аналіз перспективи впровадження системи контролінгу на вітчизняних підприємствах / В. Л. Загорудько, К. С. Трофимова // Економіка і регіон. – 2012. – № 3. – С. 144-149

49. Заяц О. В. Контролювання, моніторинг і діагностика як передумови контролінгу / О. В. Заяц // Економіка та управління на транспорті. – 2016. – Вип. 3. – С. 134-140

50. Заяц О. В. Огляд світового досвіду формування системи контролінгу / О. В. Заяц // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2012. – Вип. 10. – С. 485-488.

51. Зоріна О.А. Місце контролінгу в системі управління підприємст-

вом / О.А. Зоріна // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 59-66.

52. Іванова В.Й., Яковенко К.В., Томах В.В. Контролінг: навч. посіб. Харків: ІНЖЕК, 2011. - 136 с.

53. Іванова З. О. Особливості формування системи контролінгу на підприємствах / З. О. Іванова // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 6. – С. 136-141

54. Івахненко С. В., Мелих О. В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології. - Київ : Знання. - 2009. - 319 с.

55. Ілащук С. А. Удосконалення системи контролінгу як передумова до покращення економічної безпеки / С. А. Ілащук. // Ефективна економіка. – 2016. – № 5. – С. 16-23

56. Ільїна С. Б., Журба ТС. Контролінг процесів господарської діяльності на підприємствах харчової промисловості: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ: Професіонал, 2008. - 592 с.

57. Карапетян А.А. Контроллинг как инструмент повышения эффективности управления предприятием: автореф. дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством». – М., 2004. – 25 с.

58. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.

59. Каткова Н. В. Система контролінгу в забезпеченні конкурентоспроможності промислового підприємства / Н. В. Каткова, О. С. Циганова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 4. – С. 35-43

60. Качуровський С. В. АВС–XYZ аналіз як один з інструментів контролінгу на підприємствах АПК / С. В. Качуровський // Бізнес Інформ. – 2017. – № 7. – С. 160-166

61. Кінева Т. С. Генеза пізнання сутності контролінгу в системі управління підприємством / Т. С. Кінева // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 11. – С. 113-116
62. Клокар О. О. Формування контролінгової служби та її ефективне впровадження на підприємствах аграрного сектору / О. О. Клокар // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 10. – С. 159-166
63. Клокар О. О. Характеристика основних видів фінансового контролінгу та їх впливу на побудову ефективної контролінгової системи суб'єкта господарювання / О. О. Клокар // Бізнес Інформ. – 2016. – № 2. – С. 329-333
64. Клокар О. Соціально-економічна сутність фінансового контролінгу та його ефективне формування й розвиток / О. Клокар // Схід. – 2016. – № 5. – С. 11-15
65. Коваленко Л.О., Ремньова Л.М. Фінансовий менеджмент: Навч. посібник. / Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньова – К.: Знання, 2005. – 483 с.
66. Контроллинг в бизнесе. Методические и практические основы построения ко–нтроллинга в организациях./ Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.
67. Костирко Л. А. Фінансовий контролінг регулювання діяльності підприємств / Л. А. Костирко, О. О. Середа // Часопис економічних реформ. – 2017. – № 2. – С. 69-76
68. Кречотун С. А. Проблеми організації планування та контролю на підприємствах малого бізнесу / С. А. Кречотун // Іноваційна економіка. – 2012. – № 2 [28] / Всеукраїнський науково-виробничий журнал / Одеська філія ПВНЗ «Європейський університет». – С. 122-127
69. Криворотько І.О. Контролінг у системі управління підприємством і прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2009\\_7/files/EC709\\_26.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_26.pdf)
70. Круш П. В. Аналіз системи показників контролінгу для прийняття управлінських рішень / П. В. Круш, Т. Ю. Хоменко // Підприємництво та ін-

новації. – 2015. – Вип. 1. – С. 132-140

71. Кубрак М. О. Особливості формування системи контролінгу на промисловому підприємстві / М. О. Кубрак // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2017. – № 29. – С. 117-121

72. Кузнецова А. І. Модель адаптивної системи контролінгу підприємства / А. І. Кузнецова // Економіка та держава. – 2014. – № 10. – С. 93-96

73. Кузьменко Ю. В. Контролінг в управлінні організацією / Ю. В. Кузьменко // Економіка і менеджмент культури . – 2013. – № 1. – С. 92-95

74. Куровська О.А., Овсєнко О.С. Збалансована система показників як механізм стратегічного контролінгу інноваційних проектів. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: зб. наук. пр.: у 2-х т. 2014. Вип. 1. - Т 2. - С. 299-309

75. Кучумова І. Ю. Реалізація системи контролінгу на підприємствах: теоретичний аспект / І. Ю. Кучумова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 12. – С. 63-67

76. Лагодієнко Н. В. Управлінський облік як складова системи контролінгу на підприємстві / Н. В. Лагодієнко // Бізнес-навігатор. – 2013. – № 2. – С. 251-254

77. Лапіна І. С. Місце фінансового контролінгу в системі фінансового менеджменту промислових підприємств / І. С. Лапіна, А. В. Пінті // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2016. – № 2. – С. 194-202

78. Лаута Ю.С. Создание системы контролинга на промышленном предприятии / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов. – Тамбов: Издательство «Тамбо», 2005. – 96 с.

79. Лізогуб В.С. Організаційні засади впровадження системи контролінгу на підприємствах України / В.С. Лізогуб, Є.М. Кайлюк // Комунальне господарство міст. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 117. – С. 120-122

80. Ліпич Л.Г. Контролінг в системі антикризового управління [Електроний ресурс]. Режим доступу:

[http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menu/Menegment/2012\\_722/72.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menu/Menegment/2012_722/72.pdf)

81. Лісковець С. В. Програмно–інформаційне забезпечення організації контролінгу аграрних підприємств / С. В. Лісковець // Молодий вчений. – 2015. – № 6(2). – С. 27-30

82. Лозовицький Д. С. Загальна концепція стратегічно–орієнтованого контролінгу / Д. С. Лозовицький // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.15. – С. 243-248

83. Лозовицький Д.С. Контролінг: навч. посіб. Львів: ЛьВДУВС, 2012. - 240 с.

84. Лохман Н. В. Оцінка організаційної діяльності підприємства за допомогою інструментів контролінгу / Н. В. Лохман // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 1. – С. 16-22

85. Любар О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його організації на сільськогосподарських підприємствах / О. О. Любар, Т. О. Фогель // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 464-471

86. Лях О. О. Організаційні параметри фінансового контролінгу на підприємстві / О. О. Лях // Наука й економіка. – 2013. – Вип. 3. – С. 91-97

87. Макаренко Т. Показники результативності як інструмент вартісно–орієнтованого контролінгу / Т. Макаренко // Ринок цінних паперів України. – 2015. – № 3–4. – С. 67-76.

88. Малярець Л. М. Оцінка виробничо–господарської діяльності підприємства як основа її стратегічного контролінгу / Л. М. Малярець, Л. Г. Мочона // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 16(2). – С. 56-60

89. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер; [Пер. с нем. Ю.Г. Жукова]. – М.: Финансы и статистика, 2004. 213 с.

90. Маркіна І.А., Таран-Лала О.М., Гунченко М.В. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.



91. Матросова О. А. Контролінг, його сутність та економічне значення / О. А. Матросова, В. А. Міщенко // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія : Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. – 2015. – № 28. – С. 100-103
92. Мельник С. І. Принципи контролінгу в управлінні підприємством / С. І. Мельник // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 146-148
93. Мельник Т.М. Вдосконалення фінансового менеджменту підприємства на основі впровадження системи контролінгу / Т. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 3 (33). – С. 170-179
94. Михайличенко Н. М. Досягнення балансу ліквідності та рентабельності – головне завдання фінансового контролінгу / Н. М. Михайличенко, Д. А. Полянська // Управління економікою: теорія та практика. – 2016. – 2016. – С. 173-182
95. Михайличенко Н. М. Координаційно-інтеграційна функція контролінгу / Н. М. Михайличенко // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2015. – № 3. – С. 230-233
96. Михайличенко Н. М. Місце інформаційної функції в функціональному полі контролінгу / Н. М. Михайличенко // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2015. – № 1. – С. 171-174
97. Михайличенко Н. М. Проблеми впровадження системи контролінгу на підприємстві / Н. М. Михайличенко, С. О. Петрушак // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. – 2016. – № 3. – С. 212-217
98. Михайличенко Н. М. Проблеми та перспективи впровадження контролінгу як сучасного інструменту управління підприємством / Н. М. Михайличенко, А. О. Токарева // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. – 2017. – № 1. – С. 176-181
99. Михайличенко, Н. М. Проблеми визначення кола функцій контролінгу інновацій / Н. М. Михайличенко // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2012. – № 1. – С. 164-168

100. Мочона Л. Г. Аналіз та вибір інструментарію оперативного контролінгу на підприємстві / Л. Г. Мочона // Бізнес Інформ. – 2015. – № 8. – С. 288-296
101. Мулик Т. О. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів / Т. О. Мулик, М. І. Гордієнко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 7-19
102. Насонов М. І. Удосконалення системи управління промисловим підприємством на засадах контролінгу / М. І. Насонов // Науковий погляд: економіка та управління. – 2017. – № 1. – С. 136-145
103. Одінцова Т. М. Функціональні особливості контролінгу та проблеми його інституціоналізації / Т. М. Одінцова // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1. – С. 276-286
104. Одноволик В. І. Адаптивний контролінг як система управління підприємством у сучасних умовах / В. І. Одноволик // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – № 1–2. – С. 85-89
105. Озерова О. Дефініція поняття «контролінг» та його значення в системі управління витратами транспортних підприємств / О. Озерова // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. – 2016. – Вип. 37. – С. 20–28
106. Остапенко О.М. Стратегічний контролінг в системі управління авіаційним підприємством України. Наукові праці Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Економічні науки. - 2015. - Вип. 27. - С. 58-65
107. Паєнтко Т. В. Концептуальні засади фінансового контролінгу / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2017. – № 12. – С. 53-71
108. Паєнтко Т. В. Управління фінансами: контролінг на мікрорівні / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2018. – № 3. – С. 80-96
109. Паєнтко Т. В. Упровадження контролінгу в управлінні фінансами на макрорівні в Україні / Т. В. Паєнтко, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2018. – № 6. – С. 107-126

110. Папп В. В. Фінансовий контролінг як основа ефективного управління фінансами підприємства / В. В. Папп, Н. В. Бошота // Молодий вчений. – 2014. – № 11(14). – С. 90-92
111. Партин Г. О. Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві / Г. О. Партин, Я. В. Маєвська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № 19.6. – С. 199-202
112. Перезова І. В. Системна парадигма контролінгу в контурах системи управління підприємством / І. В. Перезова // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3. – С. 234-241
113. Петренко С.Н. Контроллинг: [учеб. пособие] / С. Н. Петренко. – К. : Ника-Центр; Эльга, 2003. – 328 с.
114. Петрович Й. М. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами / Й. М. Петрович, Я. В. Панас // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 1. – С. 129-137
115. Петченко М. В. Еволюція фінансового контролінгу на тлі змін умов підприємництва та парадигм менеджменту / М. В. Петченко // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2015. – № 2. – С. 124–128
116. Писчасов Ф. Инструментарий контроллинга предприятия / Ф. Писчасов, Е. Попов // Проблемы теории и практики управления. – 2003. – № 5. – С. 92-98.
117. Підлипна Р.П. Стратегічне планування та контроль у системі контролінгу на підприємстві. Науковий вісник НЛТУ України. - 2009. - Вип. 19.2. - С. 255-261
118. Підпригора І. В. Формування системи стратегічного контролінгу / І. В. Підпригора, В. Ф. Мінка // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2016. – Вип. 53. – С. 102-106
119. Пілевич Д. С. Роль контролінгу у процесі розвитку підприємств / Д. С. Пілевич // Проблеми економіки. – 2017. – № 1. – С. 232-237
120. Пілевич Д. С. Сутність фінансово–економічної безпеки підприємства та роль контролінгу в її забезпеченні / Д. С. Пілевич // Бізнес Інформ. –

2017. – № 2. – С. 337-342.

121. Плаксієнко В. Я. Наукове обґрунтування інструментарію контролінгу в системі управління економічним потенціалом підприємства / В. Я. Плаксієнко, І. М. Назаренко, А. І. Орехова // Бізнес Інформ. – 2018. – № 3. – С. 375-380.

122. Плахтій Т. Ф. Теоретичні аспекти оцінки якості облікової інформації / Т. Ф. Плахтій // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 262-265

123. Плахтій Т. Ф. Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект / Т. Ф. Плахтій // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 1. – С. 51-61

124. Подолянчук О. А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О. А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – № 1. – С. 117-126

125. Полтініна О. П. Необхідність вдосконалення методики контролінгу з метою забезпечення економічної безпеки в розвитку національної економіки / О. П. Полтініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 6(5). – С. 58-62

126. Попова О. Ю. Зміст об'єктів контролінгу ефективності господарської діяльності підприємств / О. Ю. Попова, О. С. Сафьянц // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 4. – С. 228-235

127. Попченко Е.Л. Бизнес-контроллинг / Е.Л. Попченко, Н.Б. Ермазова. – М. : Альфа–Пресс, 2006. – 288 с.

128. Правдюк Н. Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н. Л. Правдюк, Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. – № 3. – С. 52-58

129. Правдюк Н.Л. Розробка стратегічного набору управління інноваційно–інвестиційною привабливістю сільськогосподарських підприємств / Н.Л. Правдюк, М.О. Бондар // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – № 7 (11). – 2016. – С. 39-51

130. Правдюк Н.Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н.Л. Правдюк, М.В. Правдюк // Облік і фінанси. – № 2 (72). – 2016. – С.57-64
131. Продіус О. І. Упровадження системи контролінгу на підприємстві: стандартні помилки та шляхи вирішення / О. І. Продіус, С. А. Лацина // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 1. – С. 147-151
132. Прокопенко О. В. Економічна суть контролінгу, його місце в системі управління підприємством / О. В. Прокопенко, Л. Б. Криворучко // Вісник Сумського державного університету. – 2011. – № 4. – С. 27-34
133. Прокопенко О. В. Оцінка сучасних інструментів контролінгу на підприємстві / О. В. Прокопенко, М. О. Прокопенко // Проблеми економіки. – 2016. – № 4. – С. 157-162.
134. Птащенко Л. О. Інструментарій контролінгу як важливий елемент системи фінансового менеджменту підприємства / Л. О. Птащенко // Економіка і регіон. – 2016. – № 3. – С. 95-101
135. Пустовіт Л. Є. Система контролінгу як чинник стабільності діяльності підприємств [Електроний ресурс]. – Режим доступу:[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Startp/2012\\_53/files/ST53\\_38.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Startp/2012_53/files/ST53_38.pdf)
136. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Екон. Думка. - 1999. - 422 с.
137. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: [монографія] / Пушкар М.С., Пушкар Р.М.. – Тернопіль: Карт–бланш, 2004. – 370 с.
138. Радзівіло І. В. Концептуальні засади фінансового контролінгу на підприємстві / І. В. Радзівіло, І. В. Сіліна. // Ефективна економіка. – 2015. – № 11. – С. 53-62
139. Реслер М. В. Управлінський облік в інформаційному забезпеченні контролінгу / М. В. Реслер // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2013. – Вип. 1. – С. 193-202

140. Рибак О. В. Ефективність механізму контролінгу в управлінні підприємством / О. В. Рибак // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(4). – С. 56-60
141. Рибак О. В. Методи контролінгу в системі інструментарного аналізу організаційного середовища підприємства / О. В. Рибак // Регіональна бізнес–економіка та управління. – 2013. – № 1. – С. 168-173
142. Рибак О. Особливості становлення нової парадигми контролінгу в контексті сучасного менеджменту / О. Рибак // Економічний аналіз. – 2012. – Т. 10(4). – С. 313-316
143. Рибак М. В. Діагностичні та контролінгові процедури в управлінні аграрними підприємствами / М. В. Рибак // Актуальні проблеми інноваційної економіки. – 2017. – № 1. – С. 66-75
144. Рудика В. І. Фінансовий контролінг в системі менеджменту підприємства / В. І. Рудика, О. В. Майборода, О. Є. Майборода, Г. І. Москаленко // Економічний простір. – 2017. – № 120. – С. 140-151
145. Русановська О.А. Інструменти та методи стратегічного контролінгу на підприємстві. Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2013. – № 769. – С. 96-107
146. Рябенков О. В. Комплексний підхід до застосування методів фінансового контролінгу в контексті ефективного використання потенціалу прибутковості / О. В. Рябенков, Т. А. Васильєва // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 10. – С. 160-165.
147. Рябенков О.В. Особливості організації системи фінансового контролінгу на промисловому підприємстві в умовах підвищення ризиковості його діяльності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Efp/2011\\_1112/Ryabenkov.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Efp/2011_1112/Ryabenkov.pdf)
148. Самарцева А. Є. Контролінг в антикризовому управлінні / А. Є. Самарцева // Молодий вчений. – 2016. – № 4. – С. 173-177
149. Сас О. О. Система контролінгу, як чинник удосконалення управління у великотоварних агропромислових формуваннях / О. О. Сас. // Ефек-

тивна економіка. – 2016. – № 3. – С. 48-52

150. Саханчук М. С. Дефініція поняття «контролінг» з точки зору системного підходу / М. С. Саханчук // Водний транспорт. – 2013. – Вип. 2. – С. 123-128

151. Синчук І. В. Формування системи контролінгу витрат з метою забезпечення ефективності діяльності підприємства / І. В. Синчук // Молодий вчений. – 2016. – № 3. – С. 179-182

152. Скоробогатова Н. Є. Особливості контролінгу в сучасних умовах господарювання / Н. Є. Скоробогатова // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – 2015. – № 12. – С. 311-317

153. Смоквіна Г. А. Контролінг як складова частина управління підприємством / Г. А. Смоквіна // Вісник соціально–економічних досліджень. – 2011. – № 2. – С. 329-335

154. Софійчук К. К. Місце та значення контролінгу в теорії управління / К. К. Софійчук // Управління проектами, системний аналіз і логістика. – 2012. – Вип. 10. – С. 563-567

155. Старостенко Г. Г. Упровадження фінансового контролінгу як інструменту управлінського обліку на підприємстві / Г. Г. Старостенко, А. В. Сурженко // Сучасні питання економіки і права. – 2013. – Вип. 2. – С. 79-83

156. Сухарева Л. А., Петренко С. Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. Киев : Эльга ; Ника–Центр. - 2002. - 208 с.

157. Сухарева Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом./ Л.А.Сухарева, С.Н. Петренко. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.

158. Терещенко О. Концепція фінансового контролінгу в Україні. Формування ринкової економіки. - 2008. - Спец. вип. - С. 12-20

159. Терещенко О. О. Теоретичні засади бюджетування на підприємстві. Фінанси України. - 2001. - № 11. - С. 17-23.

160. Терещенко О.О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: навч посіб. / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

161. Ткаченко А.М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством: автореф. дис. докт. екон. наук: спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Інститут економіки промисловості НАН України. – Донецьк, 2005. – 29 с.

162. Томчук О. Ф. Оцінка фінансової стійкості – важлива характеристика фінансового стану підприємства / О. Ф. Томчук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2015. – Вип. 12(2). – С. 240-250

163. Третьякова М. Л. Контролінг як концепція ефективного управління підприємством / М. Л. Третьякова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 298-303.

164. Ужва А. М. Управлінський облік як складова система контролінгу на підприємстві / А. М. Ужва // Бізнес-навігатор.– 2011. – № 2. – С. 155-158

165. Уткин Э.А. Антикризисное управление: учебник / Е.А У. ткин. – М.: Тандем, 1997. – 400 с.

166. Фабіянська В. Сутність організації бухгалтерського обліку / В. Фабіянська // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2014. – Вип. 19(2). – С. 214-222

167. Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці / В. Ю. Фабіянська // Агросвіт. – 2017. – № 9. – С. 62-68

168. Фаїзов А. В. Шляхи впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах / А. В. Фаїзов // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2011. – Вип. 4. – С. 282-287

169. Федулова Л.І. Менеджмент організацій: [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / Л.І. Федулова, І.В. Сокирник, В.В. Стадник, М.А Йохна, О.С. Новиков, Є.Г. Рясних. – К. : Либідь, 2004. – 448 с.

170. Халіна О. В. Організаційне забезпечення функціонування системи контролінгу на підприємстві / О. В. Халіна // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2016. – № 2. – С. 236-243.

171. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. Турчака А. А., Головача Л. Г., Лукашевича М.



Л. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

172. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Хорват П. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 269

173. Христенко М. Концептуальні засади фінансового контролінгу в банку / М. Христенко // Вісник КНТЕУ. – 2013. – № 3. – С. 83-96

174. Цветаш Ю. О. Формування функцій фінансового контролінгу в системі моніторингу фінансів підприємства / Ю. О. Цветаш // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2016. – Вип. 16(3). – С. 134-137

175. Циганова О. С. Етапізація процесу впровадження системи контролінгу на промислових підприємствах / О. С. Циганова // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2017. – № 2. – С. 27-36.

176. Цигилик І.І. Контролінг: навч. посіб. у схемах і таблицях / І.І. Цигилик. □ Київ: Центр навчальної літератури, 2004. □ 76 с.

177. Чередніченко М. Г. Роль контролінгу в управлінні фінансами підприємства / М. Г. Чередніченко // Академічний огляд. – 2017. – № 2. – С. 32-39

178. Шалунова Ж.Л. Организационно–экономические основы совершенствования системы управления сельскохозяйственным предприятием с использованием механизма контроллинга: дис. на соискание уч. степ. канд. экон. наук: 08.00.05 / Ж. Л. Шалунова. – Новосибирск, 2006. – 187 с.

179. Шатохін О. Г. Контролінг та його функцій в системі управління конкурентоспроможністю підприємства / О. Г. Шатохін, Є. С. Зданевич. // Ефективна економіка. – 2014. – № 5. – С. 46-53

180. Швидка О.П. Інструментарій стратегічного контролінгу на підприємстві. Економіка підприємства: теорія і практика : зб. матеріалів V Міжнародної наук. -практ. конф. Київ: КНЕУ, 2014. С. 159-162

181. Шпильова В. О. Інструменти контролінгу в системі фінансового антикризового управління / В. О. Шпильова // Агросвіт. – 2017. – № 17. – С.

3-7

182. Шуляренко С. М. Застосування методології стратегічного управлінського обліку в системі контролінгу підприємств / С. М. Шуляренко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 5. – С. 134-137

183. Шульга М. О. Оперативний контролінг у системі управління підприємством / М. О. Шульга // Соціальні технології: актуальні проблеми теорії та практики – 2011. – № 3. – С. 48-52

184. Яблонська І.А. Економічна сутність контролінгу як методу стратегічного планування // Програма студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю: «Майбутній аудитор», «Майбутній контролер» та «Експерт», 29 березня 2018 року

185. Berman E., Wang X. Performance management in US counties: capacity for reform. *Public Administration Review*. - 2000. - Vol. 60. - №5. - P. 409-420.

186. Deyhle A., Blazek A., Eismayer K. *Controlling and the Controller*. Verlagfur Controlling Wissen. - 1st ed. – 2011. - March 10. - 239 p.

187. Horvarh & Partners. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Под ред. В. Григорьевой, В. Толкача. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.

188. Marciniak. S., *Controlling. Teoria. Zastosowania*. Wydanie trzecie zmienione. – Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji, 2008. – 269 s.

189. McAdam R., Hazlett S. A., Casey C. Performance management in UK public sector: Addressing multiple stakeholder complexity. *The International Journal of Public Sector management*. - 2005. - Vol. 18. - №3. -P. 256-273

190. Mensch G. *Finanzcontrolling*. - Wien. - 2001. - 405 с.

191. Reichmann Th. *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten*. 8 Aufl., überarb. und erw. München: Vahlen.- 2011.- 814 s.

## **ДОДАТКИ**